



Haaga-Helia
ammattikorkeakoulu Oy

IFRS 15

Standardimuutoksen vaikutus myynnin tuloutusperiaateeseen ja käytännön tilintarkastukseen

Siiri Soininvaara

Opinnäytetyö
Liiketalouden koulutusohjelma
2015



Tekijä Siiri Soininvaara	
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Opinnäytetyön otsikko IFRS 15 Standardimuutoksen vaikutus myynnin tuloutusperiaateeseen ja käytännön tilintarkastukseen	Sivu- ja liitesivumäärä 50 + 3
<p>IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista -standardia sovelletaan 1.1.2018 alkaen kaikissa kansainvälisen IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaan tehtävissä tilinpäätöksissä. Alkuperäisen suunnitelman mukaan standardin käyttöönoton piti tapahtua 1.1.2017, mutta kummatkin standardin kehittäjistä FASB ja IASB kuitenkin päättivät standardin lykkäämisestä vuodella. Uusi standardi on näiden kahden tilinpäätösstandardia asettavan organisaation yhteistyöprojektin tulos, jonka tavoitteena on yhdenmukaistaa myynnin tuloutuksen käsittelyä kansainvälisissä tilinpäätöksissä vertailtavuuden parantamiseksi. IFRS 15 -standardi tulee vaikuttamaan myyntituottojen tulouttamiseen ja sitä kautta esitetyn liikevaihdon määrään tilinpäätöksessä. Uusi standardi tulee luonnollisesti vaikuttamaan myös IFRS-tilinpäätöksiä tarkastavien tilintarkastajien toimintaan.</p> <p>Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten IFRS 15 -standardi muuttaa listattujen yhtiöiden myynnin tuloutusperiaatteita ja tilinpäätösraportointia sekä tarkastella sitä, mitä vaikutusta uuden standardin käyttöönotolla on tilintarkastajien toimintaan. Opinnäytetyö toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena ja sen empiirinen aineisto kerättiin teemahaastattelun avulla. Tutkimukseen haastateltiin kahta KHT-tilintarkastajaa, joista toinen toimii myös IFRS-asiantuntijana. Haastattelun teemat muodostettiin viitekehyksen perusteella ja niitä hyödynnettiin tutkimusaineiston analysoinnissa. Haastattelun teemat käsittelevät IFRS 15 -standardia listattujen yhtiöiden ja tilintarkastuksen näkökulmista.</p> <p>IFRS 15 -standardi on yksityiskohtaisuudestaan huolimatta periaatepohjainen standardi, jota kaikkien yritysten kaikilla toimialoilla tulee soveltaa IFRS-tilinpäätöksissä. Tutkimuksen tulosten perusteella IFRS 15 -standardi sisältää nykyisiä standardeja enemmän ohjeistusta ja antaa täten vähemmän tulkinnanvaraa myyntituottojen tulouttamiseksi. Uudessa standardissa tulouttamisperiaatteen kriteerit ovat paljon tarkemmat, mikä saattaa muuttaa merkittävästi kirjattujen myyntien ja niiden tuloutuksen määrää sekä tulouttamisen ajankohtaa. Tuloutus perustuu asiakkaan kanssa neuvoteltuihin asioihin, joten sopimusten analysointi on tärkeää. IFRS 15:llä ei tule kuitenkaan olemaan merkittäviä vaikutuksia suureen osaan yhtiöistä muuten kuin lisääntyneiden liitetietovaatimusten perusteella.</p> <p>Tilintarkastuksen näkökulmasta standardin ensimmäisenä soveltamisvuonna liikevaihtoerän varmentaminen voi olla hankalampaa kuin aiemmin. Tilintarkastajan on hyvä varata liikevaihdon tarkastamiseen totuttua enemmän aikaa, koska hänen täytyy varmentaa yhtiön sopimukset ja lisääntyneet liitetiedot. Ensimmäisen vuoden jälkeen liikevaihdon tilintarkastamisen pitäisi kuitenkin helpottua selkeämmän ohjeistuksen vuoksi.</p>	
Asiasanat IFRS, Tilintarkastus, IFRS-standardit	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tutkimusongelma, tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset.....	2
1.2	Tutkimusmenetelmä ja rakenne	3
2	Myyntin tilintarkastus käytännössä	5
2.1	Tilintarkastuksen suunnittelu ja toteutus.....	5
2.1.1	Riskienarviointitoimenpiteet.....	6
2.1.2	Vaadittava käsitys yrityksestä ja sen toimintaympäristöstä.....	7
2.1.3	Olellaisen virheen riskit tilinpäätös- ja kannanottotasolla.....	9
2.1.4	Tilintarkastusevidenssin merkitys	11
2.2	Myyntin tarkastuksen erityispiirteet.....	12
2.2.1	Myyntitoiminnon prosessit	13
2.2.2	Myyntin olellaisen virheellisuuden riskien arviointi	14
2.2.3	Myyntitoiminnon tarkastaminen kannanottotasolla	15
3	Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö IFRS 15:n mukaan	17
3.1	Myyntin tuloutus IFRS-periaatteiden mukaan	18
3.2	IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista	19
3.2.1	Viisivaiheinen malli.....	20
3.2.2	Voimaantulo ja siirtymäsäännökset	24
3.3	Muutos sovellettavista standardeista IFRS 15 -standardiin	26
4	Tutkimuksen toteutus	28
4.1	Aineiston keruu ja analysointitapa	28
4.2	Tutkimuksen toteutus	30
4.3	Standardiuudistuksen taustat	30
4.4	Standardimuutoksen vaikutus IFRS-raportoijiin.....	31
4.4.1	Viisivaiheisen mallin vaikutus yhtiöihin	32
4.4.2	Liitetietovaatimukset IFRS 15:n mukaisesti	35
4.4.3	Standardin käyttöönoton vaikutukset.....	36
4.5	Vaikutus tilintarkastukseen.....	38
4.5.1	Ennen IFRS 15 -standardin käyttöönottoa.....	38
4.5.2	IFRS 15 -standardin käyttöönoton jälkeen.....	39
4.5.3	IFRS 15:n vaikutus kannanottotaseeseen tilintarkastukseen	42
5	Yhteenveto	44
6	Pohdinta.....	47
6.1	Jatkotutkimusaiheet	48
6.2	Tutkimuksen luotettavuus	48
	Lähteet	51
	Liitteet.....	1

Liite 1. Teemahaastattelurunko1

1 Johdanto

Tilintarkastuksen tavoitteena on lisätä tilinpäätöksen aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. (KHT-yhdistys 2012a, 221.) Kansainväliset standardit ohjaavat sekä kirjanpitokäytäntöä että tilintarkastajan toimenpiteitä. Standardimuutokset niin kirjanpitokäytännöissä kuin tilintarkastuksessa luovat paineen tilintarkastajille päivittää omia tietojaan. Tilintarkastus perustuu Tilintarkastuslain (TTL 13.4.2007/459, 4§ 22) säätelemään hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen ja se koskee kaikkia TTL:n soveltamisalaan kuuluvia tehtäviä. Toteuttaakseen hyvää tilintarkastustapaa, tilintarkastajan täytyy noudattaa työssään kaikkia voimassa olevia säännöksiä ja määräyksiä, joihin myös kansainväliset standardit luetaan mukaan. (Blummé 2008, 67.)

International Accounting Standard Committee (IASC) perustettiin vuonna 1973 Australian, Kanadan, Ranskan, Saksan, Japanin, Meksikon, Alankomaiden, Iso-Britannian, Irlannin ja Yhdysvaltojen toimesta. IASC:n tavoitteena oli kehittää ja asettaa kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja (International Accounting Standards, IAS-standardit) aina vuoteen 2001 asti. Euroopan komission liittyttyä IASC:hen, EU -direktiivien katsottiin olevan pääosin yhteensopivia IAS-standardien kanssa. Tämän johdosta julistettiin suunnitelma, jonka mukaan kaikkien EU:ssa listattujen yritysten tulisi soveltaa IAS-standardeja vuoteen 2005 mennessä. Vuonna 2001 IASC:n toiminta uudelleenorganisoitiin. Organisaation uudeksi nimeksi vaihdettiin International Accounting Standards Board (IASB) ja se vastaa tänä päivänä kansainvälisten tilinpäätösstandardien kehittämisestä. IASB:n julkaisemia standardeja kutsutaan IFRS-standardeiksi (International Financial Reporting Standard). Financial Accounting Standards Board (FASB) on vastaava Yhdysvalloissa toimiva tilinpäätösnormiston kehittäjä. (Deloitte Global Services Limited, 2015.)

IFRS-standardiuudistukset ovat seurausta IASB:n ja FASB:n yhdentymisprojektille. IASB ja FASB solmivat syyskuussa 2002 yhteistyösopimuksen (Norwalk Agreement), jonka tavoitteena on poistaa standardistojen välisiä eroavaisuuksia ja muodostaa pitkällä aikavälillä yksi maailmanlaajuinen, yhteisiin periaatteisiin pohjautuva korkealaatuinen raportointistandardisto. (Helminen 2010, 7–8.) Viime vuosien finanssikriisin johdosta arvopaperimarkkinavalvojat ja poliitikot ovat myös peräänkuuluttaneet kansainvälisten kirjanpitosäännösten laadun parantamista. Nyt IASB:n ja FASB:n yhdistymisprojekti alkaa konkreettisesti näkyä. Yksi merkittävimmistä uudistuksista tulee vaikuttamaan myynnin tulouttamiseen. (KPMG 2010, 2–3.)

IASB julkaisi kesäkuussa 2010 standardiluonnoksen Revenue from Contracts with Customers. Tämä on seurausta IASB:n ja FASB:n yhteisestä, jo vuosia kestäneestä projektista, jonka tavoitteena on kehittää yksi kansainvälinen standardi sääntelemään myynnin tulouttamista. Uusi standardi tulee korvaamaan aiemmin käytössä olleet IAS 18 Tuotot ja IAS 11 Pitkäaikaishankeet -standardit sekä niihin liittyvät IFRIC 13-, IFRIC 15 -, IFRIC 18- ja SIC 31 -tulkinnat. Myynnin tuloutusperiaatteita koskevan säännösten muuttuminen koskee käytännössä kaikkia IFRS-raportoijia ja näin ollen myös raportteja tarkastavia tilintarkastajia. Standardimuutoksen johdosta tilintarkastajan tulee työssään ottaa huomioon standardiuudistuksen muutokset tuloutusperiaatteisiin, liitetietovaatimuksiin ja raportointiin. (KPMG 2010, 4.)

IFRS 15 -standardia koskevaa tietoa on julkaistu hyvin rajallisesti. Tämä opinnäytetyö pyrkii selittämään lukijalle, miten uusi standardi tulee mahdollisesti vaikuttamaan IFRS-raportojien tilinpäätöskäytäntöön ja heidän liitetietovaatimuksiinsa sekä niitä varmentavien tilintarkastajien toimintaan.

1.1 Tutkimusongelma, tutkimuksen tavoitteet ja rajaukset

Tutkimuksen lähtökohta on selvittää, miten standardimuutos tulee mahdollisesti vaikuttamaan myynnin tuloutusperiaatteeseen ja liikevaihdon tarkastamiseen. IFRS 15 -standardia sovelletaan 1.1.2018 alkaen kaikissa kansainvälisen IFRS-tilinpäätöskäytännön mukaan tehtävissä tilinpäätöksissä. Siirtymävaihe kestää kaksi vuotta, joten standardia voidaan alkaa soveltamaan jo vuoden 2016 tilinpäätöksissä. Myynnin tuloutukseen sovelletaan tänä päivänä IAS 18- ja IAS 11 -standardeja sekä IFRIC 13-, IFRIC 15-, IFRIC 18- ja SIC 31 -tulkintoja.

Tutkimuksen pääongelma on:

- Miten standardimuutos tulee vaikuttamaan IFRS -raportojien myynnin tuloutusperiaatteeseen ja tilinpäätösraportointiin?

Standardimuutos tulee vaikuttamaan myös IFRS -tilinpäätöksiä tarkastavien tilintarkastajien tarkastustyöhön. Näin ollen alaongelmiksi muodostuvat seuraavat kysymykset:

- Mitä vaikutuksia IFRS 15 -standardilla tulee olemaan käytännön tilintarkastukseen ennen ja jälkeen standardin käyttöönottoa?

- Vaikuttaako IFRS 15 -standardin soveltaminen liikevaihtoerän kannanottotasoiseen tarkastamiseen ja tilintarkastusevidenssin hankintaan?

Tämä opinnäytetyö on suunnattu ensisijaisesti kaikille sellaisille henkilöille, jotka ovat kiinnostuneet opiskelun tai työn puolesta listattujen yritysten toiminnasta ja niitä säätelevistä kansainvälisistä standardeista. Opinnäytetyön oletuksena on, että vastaanottajalla on jo jonkin verran tuntemusta tilintarkastuksesta ja sitä ohjaavista säännöksistä ja standardeista. Näin ollen tietoperusta rajataan tarkastelemaan tilintarkastuksen peruskäsitteistöä vain siltä osalta kuin sen katsotaan olevan olennaista tutkimusongelman kannalta. Tässä opinnäytetyössä keskitytään tarkastelemaan vain listattujen yhtiöiden IFRS:n mukaisia tilinpäätöskäytäntöjä. Suomalaisen tilinpäätöskäytännön, Finnish Accounting Standards (FAS), mukaiset tilinpäätökset rajataan tutkimuksen ulkopuolelle. Tutkimuksessa käsitellään vain IAS 18, IAS 11 ja IFRS 15 -standardien välisiä muutoksia eikä tutkimuksessa tulla ottamaan kantaa standardeja ohjeistaviin IFRIC 13-, IFRIC 15 -, IFRIC 18- ja SIC 31 -tulkintoihin.

1.2 Tutkimusmenetelmä ja rakenne

Tutkimus tehdään kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena, sillä sen luonne on deskriptiivistä eli kuvailevaa. Tutkimusstrategia on empiirinen ja se hyödyntää aiemmin kerättyä aineistoa. Tietoperusta rakennetaan lähtökohtaisesti kansainvälisten tilintarkastusstandardien ja niitä selittävien lähteiden avulla. IFRS 15 -standardi ei ole tullut vielä voimaan eikä sitä ole vielä hyväksytty Euroopan Unionissa sovellettavaksi tämän opinnäytetyön kirjoitushetkellä. Tämän vuoksi standardista saatavaa tutkimusaineistoa on olemassa hyvin vähän ja se rajoittuu lähinnä muutamaan aiheesta julkaistuun ammatilliseen artikkeliin. Tiedonkeruumenetelmänä käytetään teemahaastattelua (liite 1). Tutkimusta varten haastatellaan kahta suuren kansainvälisen tilintarkastusyhtiön KHT-tilintarkastajaa, joista toinen työskentelee myös IFRS-asiantuntijana. Haastattelusta ilmenevien asiantuntijalausuntojen perusteella pyritään muodostamaan kokonaisvaltainen kuva siitä, miten IFRS 15 -standardin käyttöönotto tulee mahdollisesti vaikuttamaan IFRS-raportojien myynnin tuloutusperiaatteeseen ja tilinpäätösraportointiin. Lisäksi tutkimuksessa tarkastellaan muuttuuko tilintarkastajan toiminta uuden standardin myötä tarkastettaessa liikevaihtoerää.

Tutkimuksen ensimmäisessä luvussa kerrotaan tilintarkastuksen merkityksestä ja standardimuutoksiin vaikuttavista tekijöistä. Luvussa esitellään myös opinnäytetyön pää- ja alatutkimusongelmat, tutkimuksen raja- ja käytettävä tutkimusmenetelmä. Seuraavassa luvussa paneudutaan tilintarkastuksen tavoitteeseen, sen suunnitteluun ja

toteutukseen, tilintarkastusevidenssin merkitykseen ja yrityksen myyntitoimintoihin liittyviin erityispiirteisiin ja niiden tarkastamiseen. Tilintarkastusta käsitellään tilintarkastuksessa sovellettavien ISA-standardien kautta. Kolmannessa luvussa perehdytään IFRS-tilinpäätöskäytäntöön ja uuden IFRS 15 -standardin eri osa-alueisiin. Neljännessä luvussa käydään läpi empiirinen tutkimusaineisto ja tutkimustulokset. Viidennessä luvussa empiirisen aineiston merkittävimmät havainnot on koottu yhteenvedoksi. Kuudennessa luvussa pohditaan tutkimustulosten vaikutuksia, esitellään jatkotutkimusaiheet ja arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta.

2 Myynnin tilintarkastus käytännössä

Lakisääteisen tilintarkastuksen tavoitteena on ISA 200 -standardin mukaan lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta tilinpäätökseen. Tilintarkastaja antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osiltaan laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti ja antaako se kyseessä olevan normiston mukaisesti oikean ja riittävän kuvan tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. (KHT-yhdistys 2012a, 221.) Tilintarkastuslaissa (13.4.2007/459) ei määritellä tilintarkastuksen tavoitetta, mutta se määrää tilintarkastuskertomuksen ja muiden tilintarkastuksesta annettavien raporttien sisällöstä. Tilintarkastuskertomuksessa annetaan lausunto siitä, antavatko tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa esitetyt tiedot oikean ja riittävän kuvan yhtiön tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastuskertomuksessa otetaan kantaa myös toimintakertomuksessa ja tilinpäätöksessä esitettyjen tietojen ristiriidattomuuteen. (Halonen & Steiner 2010, 43.)

Tilintarkastuksen tarkoituksena ei ole tarkastaa kaikkia liiketapahtumia tai ensi sijassa etsiä väärinkäytöksiä. Tilintarkastajan täytyy saada riittävä varmuus siitä, että tilinpäätös ei sisällä olennaisia virheitä tai puutteita. (Korkeamäki 2008, 10.) Tilinpäätöksestä voi siis löytyä virheitä tai puutteita tilintarkastuksen jälkeenkin. Tilintarkastuksessa puhutaan kohtuullisesta varmuudesta. Kohtuullinen varmuus tarkoittaa sitä, ettei tilinpäätöksessä ole olennaisia virheellisyyksiä. Olennaisena virheellisyytenä tai puutteena voidaan pitää sellaista virhettä tai puutetta, joka ilmi tullessaan voisi todennäköisesti vaikuttaa tilinpäätösinformaatiota käyttävän henkilön taloudellisiin päätöksiin. (Halonen & Steiner 2010, 43.)

2.1 Tilintarkastuksen suunnittelu ja toteutus

ISA 300 Tilintarkastuksen suunnittelu -standardin mukaan tilintarkastajalla on velvollisuus suunnitella tilintarkastus siten, että se tulee suoritetuksi tehokkaasti. Tämä käsittää kokonaisstrategian ja tilintarkastussuunnitelman laatimisen. Riittävä suunnittelu auttaa tilintarkastajaa:

- kohdistamaan asianmukaista huomiota tilintarkastuksen kannalta tärkeisiin alueisiin
- tunnistamaan ja ratkaisemaan mahdolliset ongelmat ajoissa
- organisoimaan ja johtamaan tilintarkastustoimeksiantoa asianmukaisesti, niin että se tulee suoritetuksi tehokkaasti ja taloudellisesti

- valitsemaan toimeksiantotiimiin sellaiset jäsenet, joilla on asianmukainen kyvykkyys ja pätevyys, jotta he pystyvät vastaamaan ennakoituihin riskeihin, ja osoittamaan heille asianmukaiset työtehtävät. (KHT-yhdistys 2012a, 404.)

Tilintarkastuksen kokonaistrategia ohjaa tilintarkastussuunnitelmaa. Se ohjaa tilintarkastuksen laajuutta, suuntaamista ja ajoitusta. Kokonaistrategiassa määritellään raportointitavoitteet, joiden perusteella päätetään, miten tilintarkastus ajoitetaan ja minkä tyyppistä kommunikointia vaaditaan. Kokonaistrategiassa otetaan kantaa toimeksiannon alustavien toimenpiteiden tuloksiin ja varmistutaan siitä milloin, minkä tyyppisiä ja miten paljon resursseja toimeksiannon suorittamiseen tarvitaan. (KHT-yhdistys 2012a, 405.)

Tilintarkastuksen alustavilla toimenpiteillä tarkoitetaan sellaisten toimenpiteiden suorittamista, jotka auttavat tilintarkastajaa tunnistamaan ja arvioimaan sellaisia tapahtumia ja olosuhteita, jotka voivat hankaloittaa tilintarkastuksen suunnittelua ja sen toteuttamista. Tällaisia toimenpiteitä ovat esimerkiksi asiakassuhteen hyväksyminen, tilintarkastajan arvioiminen sekä eettisten- että riippumattomuusvaatimusten kannalta ja tilintarkastuksen ehdoista sopiminen. (Halonen & Steiner 2010, 115–117.)

Kokonaistrategian laatimiseen vaikuttavat yhtiön koko ja monipuolisuus, tilintarkastustiimin kokoonpano, aiempi kokemus tarkastettavasta yhtiöstä sekä vallitsevat olosuhteet. (KHT-yhdistys 2012b, 370.)

Tilintarkastussuunnitelma tehdään, jotta tilintarkastus voidaan suorittaa taloudellisesti ja tehokkaasti ja että tilintarkastusriski saadaan alennettua hyväksyttävällä tasolle.

Tilintarkastussuunnitelman pitää sisältää kuvaus suunniteltujen riskienarviointitoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta.

Tilintarkastussuunnitelman tekeminen ei ole erillinen vaihe, vaan se on koko toimeksiannon kestävä jatkuva prosessi. (KHT-yhdistys 2012b, 368.) Sitä laadittaessa harkitaan kuitenkin sellaisten menettelyjen ja tilintarkastustoimenpiteiden ajoittamista, jotka pitää saattaa loppuun ennen muiden tilintarkastustoimenpiteiden suorittamista. Tilintarkastajan tulee tehdä suunnitelma esimerkiksi riskienarviointitoimenpiteinä käytettävistä analyttisistä toimenpiteistä, muodostaa yleinen käsitys yhtiöstä ja siihen vaikuttavista määräyksistä ja lainsäädännöstä sekä määrittää tarkastuksessa käytettävä olennaisuus. (KHT-yhdistys 2012a, 405–407.)

2.1.1 Riskienarviointitoimenpiteet

Riskienarviointitoimenpiteet ovat ISA 315 -standardin mukaan tilintarkastustoimenpiteitä, jotka suoritetaan käsityksen muodostamiseksi yhtiöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä yhtiön sisäisestä valvonnasta, jotta pystyttäisiin tunnistamaan väärinkäytöksestä tai

virheestä johtuvan olennaisen virheellisuuden riskit tilinpäätöstarjoajalla ja kannanottoarjoajalla sekä arvioimaan niitä. (KHT-yhdistys 2012a, 469.) Riskilähtöisen tilintarkastuksen perustana on se, että tilintarkastaja ymmärtää miten yritys toimii, millainen sen toimintaympäristö on ja miten sen sisäinen valvonta on järjestetty.

Riskienarviointitoimenpiteiden tavoitteena on tunnistaa ja arvioida erityyppiset riskit. Riskien arvioimiseen liittyvät toimenpiteet voivat osaltaan vähentää tai jopa poistaa tarpeen suorittaa tarkastustoimenpiteitä vähäisen riskin osa-alueilla. (Blummé 2008, 96–97.) Tällaisia riskienarviointitoimenpiteitä voivat olla tiedustelut sekä erilaiset analyttiset toimenpiteet. Tiedustelut perustuvat tilintarkastajan ja yhtiön johdon välisiin keskusteluihin, joiden perusteella tilintarkastaja muodostaa kuvan yhtiön riskiarviosta. Analyttisillä toimenpiteillä tarkoitetaan esimerkiksi eri suhde- ja tunnuslukujen vertaamista tiettyyn etukäteen määritettyyn odotusarvoon. (Hälonen & Steiner 2010, 158.)

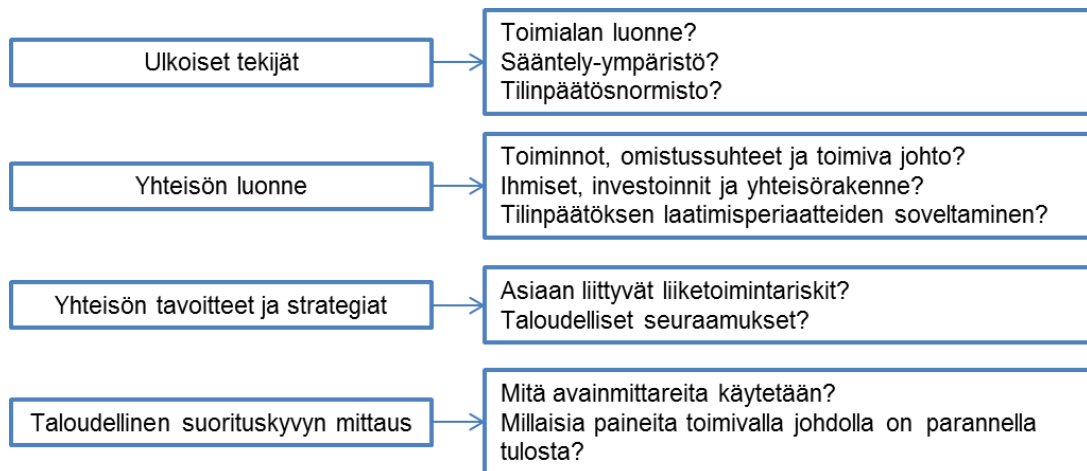
2.1.2 Vaadittava käsitys yrityksestä ja sen toimintaympäristöstä

ISA 315 -standardin mukaan tilintarkastajan täytyy muodostaa käsitys tarkastettavan yhtiön toiminnasta, toimintaympäristöstä ja sisäisestä valvonnasta. Tutustuminen näihin osa-alueisiin auttaa tilintarkastajaa tunnistamaan tilinpäätökseen sisältyvät riskit. Kun tiedetään mitä riskejä tilinpäätökseen saattaa sisältyä, tilintarkastajan on mahdollista arvioida niitä sekä suunnitella että toteuttaa tarvittavat tilintarkastustoimenpiteet. Tarkastettavan yhtiön toimintaympäristöön saattaa liittyä huomattavia riskitekijöitä, jotka liittyvät asiakasyhtiön relevanteista toimialaan ja sääntelyyn liittyvistä tekijöistä. Nämä tekijät saattavat sisältää jollekin toimialalle olennaisesti liittyviä riskejä, joilla voi olla vaikutuksia tilintarkastajan arvioon liiketoimintariskeistä ja hyväksyttävästä tilintarkastusriskistä. (HTM-tilintarkastajat 2009, 62.) Tiedut riskit ovat tyypillisesti yhteisiä kaikille tiedut toimialalla toimiville yrityksille. Jos tilintarkastaja tunnistaa nämä riskit, hänen on helpompi arvioida niiden merkitystä. Tiedut toimialoilla, kuten esimerkiksi varainhoidon toimialalla, on tilinpäätöksen laadintaan liittyviä erityismääräyksiä, jotka tilintarkastajan tulee tuntea pystyäkseen arvioimaan, onko tarkastettavan yhtiön tilinpäätös laadittu soveltavien tilinpäätösperiaatteiden mukaisesti. (Hälonen & Steiner 2010, 160.)

Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys myös yhtiön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta ja niiden soveltamisesta sekä syistä niissä mahdollisesti tapahtuneisiin muutoksiin. Tilintarkastajan täytyy arvioida soveltuvatko yhtiön noudattamat tilinpäätöksen laatimisperiaatteet sen liiketoimintaan ja ovatko ne yhdenmukaisia sovellettavan tilinpäätösnormiston ja kyseisellä toimialalla yleisesti noudatettavien tilinpäätösten laatimisperiaatteiden kanssa. Muodostaessaan käsitystä yhtiön tilinpäätöksen laatimisperiaatteiden valinnasta tilintarkastajan tulee selvittää yhtiön kannalta uudet

taloudellista raportointia koskevat standardit, säädökset ja määräykset, ja se, milloin ja miten yhtiö ryhtyy noudattamaan kyseisiä vaatimuksia. (Halonen & Steiner 2010, 165.)

Tarkastettavaan yhtiöön tutustuminen voidaan jakaa neljään avainalueeseen: ulkoiset tekijät, yhtiön luonne, yhtiön tavoitteet ja strategiat sekä taloudellisen suorituskyvyn mittaaminen. Osa-alueet on havainnollistettu alla olevassa kaaviossa.



Kuvio 1. Avainalueet käsityksen muodostamiseksi yhtiöstä. (HTM-tarkastajat 2009, 66.)

Kuten edellä mainittiin yhtiön toimialaan saattaa liittyä erityisiä olennaisen virheellisyysriskkejä, jotka aiheutuvat liiketoiminnan luonteesta tai sääntelyn tasosta. Tällaiset riskit riippuvat yhtiön ulkoisista tekijöistä. Jos toimialaan liittyy tällaisia riskejä, on tärkeää, että tilintarkastustiimissä on henkilöitä, joilla on riittävästi tietämystä ja kokemusta kyseisen toimialan erityisvaatimuksista. Toimialaan liittyviä riskejä voidaan arvioida analysoimalla esimerkiksi markkina- ja kilpailutilannetta sekä toiminnan syklisyyttä ja kausiluonteisuutta. (Halonen & Steiner 2010, 160–161.) Myös oikeudelliset ja poliittiset tekijät sekä ympäristövaatimukset ja yleinen taloudellinen tilanne tulee ottaa huomioon ulkopuolisia tekijöitä arvioidessa. (HTM-tilintarkastajat 2009, 66.)

Yhtiön luonteeseen sisältyviin tekijöihin liittyy ymmärrys yhtiön harjoittamasta toiminnasta, omistussuhteista ja organisaation rakenteesta, rahoituksen järjestämisestä sekä investoinneista. (HTM-tilintarkastajat 2009, 67.) Yhtiön luonteen ymmärtäminen vaatii käsityksen muodostamista siitä, mitä liiketapahtumien lajeja, tilien saldoja ja esitettäviä tietoja tilinpäätökseen voisi odottaa sisältyvän. Mitä monimutkaisempi organisaatio on, sitä suuremmalla todennäköisyydellä siihen liittyy seikkoja, jotka voivat aiheuttaa olennaisen

virheellisuuden riskin. Omistussuhteita arvioitaessa täytyy selvittää liittykö yhtiön esimerkiksi lähipiiriin liittyviä riskejä. (Halonen & Steiner 2010, 162–163.)

Kolmas avainalueista on tarkastettavan yhtiön tavoitteiden ja strategioiden ymmärtäminen. Yhtiön tavoitteiden ja strategioiden ymmärtäminen auttaa tilintarkastajaa arvioimaan erityisesti liiketoimintariskiä. Liiketoimintariski voi syntyä sopimattomien tavoitteiden tai väärän strategiavalinnan vuoksi. (HTM-tilintarkastajat 2009, 67.) Tällaisia voi olla esimerkiksi uusien tuotteiden kehittäminen, riittämättömät markkinat tai virheellisydet tuotteissa ja palveluissa. (Halonen & Steiner 2010, 166.)

Se miten yhtiö mittaa taloudellista suoritustaan voi vaikuttaa määriteltyyn riskitasoon. Tilintarkastaja voi käyttää arviointinsa apuna sekä yhtiön sisäisiä että ulkopuolisten tahojen tekemiä mittauksia. Tilintarkastajan arvioitavaksi jää, kuinka rehellisen kuvan eri lähteistä saadut mittaukset tuottavat. (Halonen & Steiner 2010, 168.) Yhtiöllä saattaa olla käytössään esimerkiksi bonusjärjestelmiä, joiden mukaisesti bonusta maksetaan, kun tietyt raja-arvot joko ylittyvät tai alittuvat. Tällaisissa tapauksissa houkutus tilikauden tuloksen keinotekoiselle parantelulle voi kasvaa. Toimiva johto voi myös ryhtyä toimimaan aggressiivisesti tavoitteiden saavuttamiseksi, minkä seurauksena riskitaso voi muuttua. (HTM-tilintarkastajat 2009, 67.)

2.1.3 Olennaisen virheen riskit tilinpäätös- ja kannanottotasolla

Riskien tunnistaminen on koko tilintarkastuksen perusta. Tilintarkastuksessa puhutaan olennaisen virheellisuuden riskeistä. Tilintarkastajan tavoitteena on siis löytää ne riskit, jotka voivat aiheuttaa olennaisen virheellisuuden tilinpäätöksessä. Riskien tunnistaminen ei olisi mahdollista ilman kunnollista perehtymistä tarkastettavan yhtiön luonteeseen. (KHT-yhdistys 2012b, 419.) Olennaisen virheellisuuden riskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että tilinpäätös on olennaisesti virheellinen ennen tilintarkastuksen aloittamista. (HTM-tilintarkastajat 2009, 102.) Tämä riski koostuu kahdesta osasta: toimintariskistä ja kontrolliriskistä. Toimintariskillä tarkoitetaan liiketapahtumien lajin, tilin saldon tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevan kannanoton alttiutta virheellisuudelle. Kontrolliriskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että yhtiön sisäinen valvonta ei estä tai havaitse ja korjaa jotakin liiketapahtumien lajia, tilinsaldoa tai tilinpäätöksessä esitettävää tietoa koskevassa kannanotossa mahdollisesti olevaa virhettä. (KHT-yhdistys 2012a, 226.) Toiminta- ja kontrolliriskien arviointi ohjaa tilintarkastajaa valitsemaan tarkastettaviksi ne tilinpäätöksen erät, jotka ovat olennaisia ja joihin sisältyy riski siitä, että yhtiön sisäinen kontrollijärjestelmä ei paljasta virheitä tai puutteita. (Korkeamäki 2008, 37.)

Tilintarkastajan tulee säilyttää ammatillinen skeptisyys koko tilintarkastuksen ajan ja tiedostaa väärinkäytöksestä johtuvan olennaisen virheellisuuden mahdollisuus. Olennaisen virheellisuuden riskejä voi siis olla sekä koko tilinpäätöksen tasolla että kannanottotasolla. Koko tilinpäätöksen tasolla olevat olennaisen virheellisuuden riskit ovat kokonaisvaltaisia sekä laajalle ulottuvia ja ne vaikuttavat useampaan eri kannanottoon. Jos tilinpäätökseen sisältyy tällainen koko tilinpäätöstasoon liittyvä riski, tilinpäätöksen ei voida katsoa olevan laadittu olennaisilta osiltaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Esimerkiksi toimivan johdon huolimattomuus, sisäisen valvonnan puutteellisuus, yleinen heikentynyt taloustilanne tai epäily yhtiön rehellisyydestä voivat olla tekijöitä, jotka aiheuttavat tilinpäätöstasoisien olennaisen virheellisuuden riskin. (Halonen & Steiner 2010, 170.)

Olennaisen virheellisuuden riskejä arvioidaan myös kannanottotasolla, jotta tilintarkastaja pystyy tekemään päätöksen tarvittavista tilintarkastustoimenpiteistä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi. Olennaisen virheellisuuden riskejä arvioitaessa kannanottoittain, tilinpäätös jaetaan pieniksi, hallittaviksi osiksi. Havaintojen perusteella tilintarkastaja voi päätellä liittyvätkö havaitut riskit laajemmin tilinpäätökseen, jolloin riskiä voidaan pitää tilinpäätöstasoisena. Kannanotot, joita tilintarkastaja käyttää arvioidessaan mahdollisesti esiintyviä erityyppisiä virheellisyyksiä jakautuvat kolmeen ryhmään. Kannanotot, jotka koskevat erilaisia liiketapahtumia, kannanotot, jotka koskevat tilien saldoja tilikauden lopussa sekä kannanotot, jotka koskevat esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja. (Halonen & Steiner 2010, 171–172.) ISA 315 -standardissa on lueteltu kannanotot seuraavasti:

Tilikauden aikana toteutuneita erilaisia liiketapahtumia ja muista tapahtumia koskevia kannanottoja ovat:

- tapahtuminen – kirjatut liiketapahtumat ja muut tapahtumat ovat toteutuneet ja kuuluvat yhtiölle
- täydellisyys – kaikki liiketapahtumat ja muut tapahtumat, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu
- oikeellisuus – kirjattuihin liiketapahtumiin ja muihin tapahtumiin liittyvät luvut ja muut tiedot on kirjattu asianmukaisesti
- katko – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikealle tilikaudelle
- luokittelu – liiketapahtumat ja muut tapahtumat on kirjattu oikeille tileille

Tilien saldoja tilikauden lopussa koskevat kannanotot

- olemassaolo – varat, velat ja oma pääoma ovat olemassa

- oikeudet ja velvoitteet – yhtiö hallitsee varoja tai sillä on määräysvalta niitä koskeviin oikeuksiin, ja velat ovat yhtiön velvoitteita
- täydellisyys – kaikki varat, velat ja oma pääoma, jotka olisi pitänyt kirjata, on kirjattu
- arvostaminen ja kohdistaminen – varat, velat ja oma pääoma esitetään tilinpäätöksessä asianmukaisina määrinä ja arvostamisesta tai kohdistamisesta johtuvat oikaisut on kirjattu asianmukaisesti

Esittämistapaa ja tilinpäätöksessä esitettäviä tietoja koskevat kannanotot:

- tapahtuminen sekä oikeudet ja velvoitteet – tilinpäätöksessä esitetyt tapahtumat, liiketapahtumat ja muut seikat ovat toteutuneet ja kuuluvat yhtiölle
- täydellisyys – kaikki tiedot, jotka tilinpäätöksessä olisi pitänyt esittää, on esitetty
- luokittelu ja ymmärrettävyys – taloudellinen informaatio on esitetty ja kuvattu asianmukaisesti, ja tilinpäätöksessä esitettävät tiedot on ilmaistu selkeästi
- oikeellisuus ja arvostus – taloudellinen ja muu informaatio on esitetty tilinpäätöksessä oikein ja asianmukaisina määrinä. (KHT-yhdistys 2012a, 506–507.)

2.1.4 Tilintarkastusevidenssin merkitys

ISA 200 -standardin mukaan saavuttaakseen kohtuullisen varmuuden siitä antaako tilinpäätös oikean ja riittävän kuvan tilintarkastajan tulee hankkia tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävälle tasolle ja jotta hänen on mahdollista tehdä lausuntonsa perustaksi kohtuullisia johtopäätöksiä. (KHT-yhdistys 2012a, 227.) ISA 500 -standardin mukaan tilintarkastusevidenssi on:

tietoa, jota tilintarkastaja käyttää lausuntonsa perustana olevien johtopäätösten tekemiseen. Tilintarkastusevidenssi sisältää sekä tilinpäätöksen perustana olevaan kirjanpitoaineistoon sisältyvää tietoa että muuta tietoa. (KHT-yhdistys 2012a, 592.)

Olennaisen virheellisuuden riski vaikuttaa hankittavan tilintarkastusevidenssin määrään. Mitä korkeampi riski on, sitä enemmän evidenssiä todennäköisesti tarvitaan. Myös tilintarkastusevidenssin laatu vaikuttaa tarvittavan evidenssin määrään. (Halonen & Steiner 2010, 82–83.) Tilintarkastajan tulee arvioida, kuinka relevanttia ja luotettavaa hankittu evidenssi on. Evidenssi on sitä laadukkaampaa mitä tarkoituksenmukaisempaa se on. (KHT-yhdistys 2012a, 594.) Tilintarkastusevidenssin tarkoitukseen soveltuvuutta tulee arvioida sen mukaan, miten hyvin se tukee tilintarkastuksen tavoitteiden

saavuttamista eli sitä, ettei liiketapahtumien lajeihin, tilien saldoihiin eikä tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin sisälly olennaisia virheellisyyksiä. Tilintarkastusevidenssi ei ole luonteeltaan ehdotonta varmuutta antavaa, mutta sen täytyy olla mahdollisimman hyvin soveltuvaa. Evidenssillä ja tarkastustoimenpiteellä täytyy olla looginen yhteys ja sen tulee liittyä siihen kannanottoon, jota tilintarkastaja on testaamassa. Evidenssin luotettavuus perustuu siihen, missä määrin se on uskottavaa ja luottamuksen arvoista. Luotettavuuteen vaikuttaa evidenssin lähde sekä sen hankkimisajankohtana vallinneet olosuhteet. (Halonen & Steiner 2010, 84–86.)

2.2 Myynnin tarkastuksen erityispiirteet

Kuten luvussa 2.1. mainittiin, tilintarkastuksen suunnittelun tavoitteena on auttaa tilintarkastajaa kohdistamaan asianmukaista huomiota tilintarkastuksen kannalta tärkeisiin alueisiin. Liikevaihtoerän varmentamisen kannalta, riittävä suunnittelu auttaa tilintarkastajaa kiinnittämään huomiota niihin liiketapahtumiin, tilien saldoihiin ja tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, joilla katsotaan olevan merkitystä liikevaihdon muodostumisen kannalta. Ennen myyntituottojen varmentamista tilintarkastajan täytyy muodostaa kuva siitä, miten yrityksen myynti koostuu ja miksi asiakkaat ostavat juuri tämän yrityksen tuotteita ja palveluita. Myyntitoimintoihin perehtymällä tilintarkastaja arvioi myyntitoiminnan vaikutusta toiminta- ja kontrolliriskin tasoon. Edellisessä luvussa keskusteltiin olennaisen virheellisyyden merkityksestä. Myyntitoimintoja tarkastaessaan tilintarkastaja arvioi sisältyykö myyntitoimintoihin joitakin sellaisia tyypillisiä piirteitä, joihin saattaisi sisältyä olennaisen virheellisyyden riski. Tätä arvioidessaan tilintarkastajan voi selvittää esimerkiksi:

- Millainen liiketapahtumien lukumäärä on tarkastettavalle yhtiölle tyypillistä.
- Ovatko yrityksen myyntitoiminnot yksinkertaisia vai sisältävätkö ne monimutkaisia rakenteita kuten alennuksia, palautusoikeuksia tai rahoitusjärjestelyitä.
- Mikä on yhtiön perusluonne eli millaisia tuotteita tai palveluita yhtiö myy.
- Toimiiko yritys kotimaisesti vai onko sillä myös ulkomaisia toimintoja. (Halonen & Steiner 2010, 291–293.)

Lisäksi tilintarkastajan tulee selvittää myynnin kirjausketju eli se miten myynti päättyy asiakkaan tilauksesta kirjanpidon kautta tuloslaskelmaan ja taseeseen tilinpäätöksessä. Tilintarkastaja pystyy muodostamaan käsityksen myyntitoimintoon liittyvistä olennaisen virheellisyyden riskeistä kannanottotasolla sen jälkeen, kun hän on hankkinut tarpeeksi tietoja yhtiön myyntitoiminnosta. (Halonen & Steiner 2010, 291–293.)

2.2.1 Myyntitoiminnon prosessit

Yhtiön myyntitoiminnon prosessit kuvaavat sitä, miten jokin tapahtuma päättyy kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Myyntitoimintoja analysoidessa pyritään vastaamaan kysymyksiin miten, miksi, kuka ja milloin. Yleisesti myyntiketjusta voidaan tunnistaa esimerkiksi seuraavat vaiheet: tilaus – tilausvahvistus – lasku – myyntireskontra – kirjanpito. (Tomperi 2009, 60.) Selvitettäessä yhtiön myyntitoimintojen luonnetta voidaan kysyä esimerkiksi seuraavia kysymyksiä:

- Miten myyntitilaukset muodostuvat?
- Tilaavatko asiakkaat yhtiön hyödykkeitä sähköisesti vai tapahtuuko myynti myymälässä?
- Kuka yhtiössä vastaa tilauksien hyväksymisestä ja miten myynti kirjataan varastokirjanpitoon?
- Kuka vastaa yhtiön laskutuksesta ja miten se hoidetaan?
- Millaisia tietojärjestelmiä liittyy myyntien kirjaamiseen?
- Miten eri myyntiin liittyvät asiakirjat dokumentoidaan?
- Miten ja kuka yhtiössä varmistaa sen, että kaikki tietylle kaudelle kuuluva myynti tulee laskutettua ja kirjattua?
- Miten myynti tuloutetaan?
- Noudattaako yhtiö sovellettavan tilinpäätösnormiston asettamia standardeja?
- Minkälaisia sopimuksia tehdään myydessä tuotteita tai palveluita asiakkaille?

Myyntiprosessien analysointiin liittyy vahvasti yhtiön käyttämien tietojärjestelmien ymmärtäminen. Tarkastellaan esimerkiksi varastokirjanpitoa. Jos yrityksellä on käytössään jokin toiminnanohjausjärjestelmä, varastokirjanpitoon päivittyy yleensä automaattisesti myynnin vaikutukset. Jos yrityksellä on käytössään monta erillistä ohjelmistoa, täytyy selvittää, miten myynnit ja ostot merkitään varastokirjanpitoon manuaalisesti. (Halonen & Steiner 2010, 351) Tyypillisiä myyntitoimintoihin liittyviä riskejä voi olla esimerkiksi virheelliset tiedot yrityksen tilauskannassa, vaaralliset työyhdistelmät, myynnin kirjaaminen väärälle tilikaudelle, huolimattomuus laskutuksessa, jolloin kaikki toimitetut tilaukset eivät tule laskutetuiksi tai myyntiin on kirjattu tekaistuja eriä, jotka eivät vastaa todellisia tavaroita tai palveluita. Muita riskitekijöitä voivat olla esimerkiksi laskutettujen ja sovittujen hintojen eroavuudet tai myyntisaamisiin mahdollisesti sisältyvät aiheettomat ja epäkurantit erät. (Tomperi 2009, 60–61.)

Myyntitoimintoihin liittyville riskipisteille asetetaan kontrollikysymykset. Näiden kontrollikysymysten avulla tilintarkastaja määrittelee tilintarkastuksen kontrolliriskin tason.

Kontrolliriskin taso määrittää taas liikevaihdon kannanottotasoisen tarkastamisen. Korkea kontrolliriskin taso tarkoittaa sitä, että tarkastettava yritys ei ole määritellyt riskitekijöille soveltuvia kontrolleja, jonka vuoksi erään voi mahdollisesti liittyä olennaisen virheellisuuden riski. Tämän vuoksi tilintarkastajan täytyy hankkia enemmän aiheeseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä. (Halonen & Steiner 2010, 282.) Tilauskantaan liittyvää riskitasoa voidaan arvioida esimerkiksi hakemalla tietoa siitä, miten tilauskannan tietoja seurataan ja päivitetään. Vaarallisiksi työyhdistelmiksi voidaan katsoa esimerkiksi sellaista tilannetta, jossa samalla henkilöllä on valtuudet kirjata uusia asiakkaita myyntijärjestelmään, muodostaa myyntilaskuja ja kirjata ne kirjanpitoon. Tällainen työyhdistelmä tulee vaaralliseksi esimerkiksi silloin kun kyseessä olevan henkilön tulospalkkaus liittyy myyntituottoihin. Se miten yhtiö on eriyttänyt tällaisten työyhdistelmien teon, vaikuttaa sen riskin tasoon. Vaaralliset työyhdistelmät lisäävät myös tekaistujen myyntitapahtumien riskiä. (Tomperi 2009, 60–61.) Myynnin kirjaaminen oikealle tilikaudelle on yksi vaativimmasta riskipisteistä. Yhtiön tulee tulouttaa myynti tiettyjen standardien velvoittamien tuloutusperiaatteiden mukaan. Tämän vuoksi yhtiöltä pitäisi löytyä dokumentaatiota siitä, miten tuloutusperiaatteita on tulkittu ja miten esimerkiksi pitkäaikaishankkeissa, joissa hankkeen aloittaminen ja valmistuminen vaikuttavat usealla eri tilikaudella, menetellään. Jossakin tapauksissa kaikki toimitukset eivät tule laskutetuiksi, koska yhtiöltä puuttuu tarvittavat kontrollit tilausten seurannasta. Myyntisaamisiin saattaa joskus liittyä aiheettomia tai epäkurantteja eriä, jotka muodostavat luottotappioriskin. Jotta myyntisaamiset eivät sisältäisi merkittäviä epäkurantteja eriä, yritys voi kontrolloida sitä varmistamalla asiakkaiden maksuvalmiuden, seuraamalla myyntisaamisten kiertonopeutta ja tekemällä niihin ikäanalyyssejä. (KHT-yhdistys 2012a, 597.)

2.2.2 Myynnin olennaisen virheellisuuden riskien arviointi

Myyntitoiminnan toimintariskit voivat liittyä yhtiön toimialaan, monimutkaiseen tulouttamisperiaatteisiin, liiketapahtumien ja tilien saldojen tarkastamisen ongelmakohtiin tai aikaisempien tilikausien virheiden havaitsemiseen. Yhtiön toimialan kannattavuustaso, kilpailutilanne tai sääntelyn määrä voi nostaa toimintariskin tasoa. Kannattavuustason lasku tai tiukka markkinatilanne voi vaikuttaa yrityksen hinnoitteluperiaatteisiin, luottoehtoihin ja tuotetakauksiin. Tiettyjä toimialoja, kuten varainhoidon ja ilmailun toimialoja, säätelevät tiukat määräykset, jotka vaikuttavat näiden yhtiöiden myyntitoimintoihin. Jos yhtiön toimintaan liittyy merkittäviä yli tilikauden kestäviä pitkäaikaishankkeita, tulouttamisajankohtaan voi liittyä tulkinnanvaraisia tekijöitä. Kaikki edellä mainitut tekijät voivat vaikuttaa tilintarkastajan määrittelemään toiminta

riskintasoon. Myös hankalasti tarkastettavat tilit ja edellisien vuosien tarkastuksista havaitut virheet nostavat toimintariskin tasoa. (Halonen & Steiner 2010, 304–305.)

Arvioidessaan liikevaihtoerään liittyviä olennaisen virheellisuuden riskejä, tilintarkastaja voi tehdä analyttisiä tarkastustoimenpiteitä tai varmentaa yksittäisiä tapahtumia.

Analyttisten tarkastustoimenpiteiden tavoitteena on verrata erilaisia suhde- ja tunnuslukujen arvoja etukäteen määriteltyihin odotusarvoihin. Analyttiset toimenpiteet saattavat paljastaa epätavallisia muutoksia edellisvuosiin verrattuna ja siten auttavat tilintarkastajaa huomaamaan kohdat, joissa saattaa olla lisääntynyt olennaisen virheellisuuden riski. (KHT-yhdistys 2012b, 575.) Analyttisiä tarkastustoimenpiteitä ovat trendi-, tunnusluku-, data-, ja ennustavat analyysit. Halutulle erälle määritellään odotusarvo. Tälle odotusarvolle määritellään hyväksyttävä ero. Jos todellinen arvo ylittää tai alittaa odotusarvon hyväksyttävän eron, kyseessä oleva erä saattaa sisältää olennaisen virheellisuuden riskin. (Halonen & Steiner 2010, 159.) Tarkastellaan liikevaihtoerää. Tilintarkastaja muodostaa liikevaihdolle odotusarvon X analysoimalla esimerkiksi liikevaihdon odotettua kehittymistä, markkinatilannetta ja kilpailijoita. Tämän jälkeen tilintarkastaja määrittelee hyväksyttävän eron, määrän joka voi hyväksyttävästi erota odotusarvosta. Tilintarkastaja vertaa odotusarvoa toteutuneeseen arvoon. Jos liikevaihto vastaa tilintarkastajan määrittelemää odotusarvoa, olennaisen virheellisuuden riski pienenee. Jos liikevaihto ylittää määritellyn hyväksytyn eron rajan, tilintarkastajan tulee selvittää mistä eroavaisuus odotusarvosta johtuu. Analyttisten tarkastustoimenpiteiden lisäksi tilintarkastaja voi tarkastaa yksittäisiä tapahtumia. Yksittäisten tapahtumien tarkastamisella tilintarkastaja hankkii lisäinformaatiota analyttisten tuloksien tukemiseksi. (KHT-yhdistys 2012b, 575.)

2.2.3 Myyntitoiminnon tarkastaminen kannanottotasolla

Eritasoiset tilinpäätöskannanotot on lueteltu tarkemmin luvussa 2.2.3. ISA 315 -standardin mukaan olennaisen virheellisuuden riskejä arvioidaan kannanottotasolla, jotta tilintarkastaja pystyy tekemään päätöksen tarvittavista tilintarkastustoimenpiteistä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi. (KHT-yhdistys 2012a, 507.) Myyntitoiminnon kannalta näitä kannanottoja ovat tapahtuminen, täydellisyys, oikeellisuus, katko ja luokittelu. Kannanotoille pyritään antamaan riskiarvo korkeasta matalaan. (Blummé 2008, 91.)

Tapahtuminen-kannanotossa pyritään varmistumaan siitä, ovatko kirjatut myyntitapahtumat todellisuudessa toteutuneet. Tyypillisiä virheellisyyksiä voi olla tulouttamiskelvottoman tai kuvitteellisen myynnin kirjaaminen yhtiön liikevaihdoksi.

Täydellisyys-kannanotossa pyritään varmistumaan siitä, ovatko kaikki todella tapahtuneet toimitukset tulleet laskutetuiksi ja siten kirjatuiksi yhtiön kirjanpitoon. Oikeellisuus-kannanotossa selvitetään onko laskutuksessa käytetty hyväksytyjä hintoja sekä sovittuja toimitusehtoja. Katkolla tarkotetaan liiketapahtumien kirjaamista oikeaan aikaan, oikealle kuukaudelle ja oikealle tilikaudelle ja luokittelulla myyntilaskujen tiliöimistä oikeille tileille. (Halonen & Steiner 2010, 309–316.)

3 Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö IFRS 15:n mukaan

Yritystoiminta ja sijoittaminen ovat kansainvälistyneet nopeasti. Yritystoiminta on laajentunut yli kansallisten rajojen ja useat yritykset toimivat useissa eri valtioissa. Yritystoiminnan lisäksi rahoituslaitokset, kuten pankit ja vakuutusyhtiöt, toimivat globaalisti. Tämän kehityksen myötä sijoittajat pystyvät tekemään sijoituksia sekä kotimaassa että sen ulkopuolella, sillä sitä rajoittavat esteet ovat poistettu. Kullakin valtiolla on oma paikallinen tilinpäätöskäytäntönsä, joka tekee eri maiden tilinpäätöskien vertailun haasteelliseksi. Koska pääomat liikkuvat yhä vapaammin, yhtenäiselle tilinpäätöskäytännölle on tarvetta. (Haaramo 2012, 27.) IFRS-standardien asettaja IASB ja Yhdysvalloissa toimiva FASB sopivat vuoden 2006 helmikuussa tiettyjen standardien yhdenmukaistamisesta IFRS:n ja Yhdysvaltain kirjanpitosäännösten US GAAP:n välillä Memorandum of Understanding -sopimuksella. (Halonen ym. 2013, XXI.) Lähentymisprojektin tavoitteena on, että IFRS-tilinpäätökset voidaan hyväksyä Yhdysvalloissa ja US GAAP:n mukaan laadittu tilinpäätös Euroopan Unionin alueella. (Mähönen 2009, 86.)

IASB on 1970-luvulta lähtien toiminut kansainvälisen IFRS-tilinpäätöskäytännön ja sitä ohjaavien standardien kehittäjänä. Vuodesta 2005 kaikkien julkisesti noteerattujen yhtiöiden on täytynyt esittää konserniraportointinsa IFRS-normiston mukaisesti. (Haaramo 2012, 28–30.) IFRS-normisto koostuu kolmesta osasta: tilinpäätöksen laatimisesta ja esittämisestä koskevista yleisistä perusteista, kansainvälisistä IFRS-tilinpäätösstandardeista sekä tulkintaohjeista. (Haaramo 2012, 32.) IFRS:n yleisen perusteen mukaan standardien mukaan laaditun tilinpäätöksen informaatio palvelee kaikkia yrityksen sidosryhmiä. IFRS-tilinpäätöskien kehittämisessä erityinen huomio on kuitenkin kohdistettu sijoittajiin. Kun sijoittajien tietotarve täytetään, myös yrityksen muiden sidosryhmien tietotarpeet tulevat täytetyiksi. (Mähönen 2009, 81.) Liitetiedot ovat merkittävässä osassa tietotarpeen täyttämisessä. Liitetiedoissa esitetään informaatiota, joka sisältää sanallisia kuvauksia tai erittelyjä tilinpäätöslaskelmiin sisältyvistä eristä. Niihin sisältyy myös sellaisia tietoja, jotka eivät ole merkittävässä tilinpäätöslaskelmiin. IFRS:n mukaiset tilinpäätökset sisältävät merkittävästi enemmän liitetietoja kuin suomalaisen tilinpäätöskäytännön FAS:n mukaisesti laaditut tilinpäätökset. IFRS:n mukaiset liitetiedot sisältävät lausunnon noudatettavista IFRS-standardeista, yhteenvedon tilinpäätöksen laatimisperiaatteista, tilinpäätöslaskelman eriin liittyvistä täydentävistä informaatiosta ja muista tiedoista, joita voivat olla esimerkiksi erilaiset sitoumukset. (Halonen ym. 2013, 33.)

3.1 Myynnin tuloutus IFRS-periaatteiden mukaan

Myynnin tuloutusta säätelevät IAS 18 Tuotot ja IAS 11 Pitkäaikaishankkeet -standardit sekä niitä täydentävät IFRIC- ja SIC -tulkinnat. IAS 18 -standardi määrittää ne edellytykset, jotka tulee täyttyä, jotta myynti voidaan tulouttaa. Standardin liitetiedot sisältävät yksinkertaisia esimerkkejä siitä, miten standardia sovelletaan. IAS 18 -standardin soveltaminen voi kuitenkin olla hankalaa tietyissä erityistapauksissa. Tällaisissa tapauksissa IAS 18:n tulkinta-apuna on käytetty Yhdysvaltain kirjanpitosäännösten US GAAP:n yksityiskohtaisempaa ohjeistusta. (Halonen ym. 2013, 95.) IAS 18 Tuotot -standardin mukaan tuotoiksi luetaan kaikki tilikauden aikana tapahtuvat taloudellisten hyötyjen lisäykset, jotka lisäävät yhtiön varoja, arvonnousua tai vähentävät velkoja. Tuotot sisältävät sekä varsinaiset tuotot, jotka syntyvät yhtiön tavanomaisesta toiminnasta, että voitot. (Haaramo 2012, 420.) Jos jonkun hankkeen aloittaminen ja valmistuminen ajoittuvat eri tilikausille, sen tulouttamiseen sovelletaan IAS 11 Pitkäaikaishankkeet -standardia. Tuottojen määrä määritellään vastikkeen käyvän arvon perusteella. (Halonen ym., 2013, 98.)

IAS 18 mukaan myynti on tuloutuskypsä eli se voidaan kirjata liikevaihdoksi, kun:

- merkittävät riskit ja edut on siirretty ostajalle,
- yhtiölle ei jää minkäänlaista määräysvaltaa tavaroihin,
- tuottojen määrä voidaan määritellä luotettavasti,
- on todennäköistä että liiketoimeen liittyvä taloudellinen hyöty koituu yhtiön hyväksi ja
- siihen kohdistuvat menot voidaan määritellä luotettavasti.

Tuottoja voidaan kirjata myös valmiusasteen tulouttamismenetelmää hyväksikäyttäen, jota määrittelee IAS 11 Pitkäaikaishankkeet -standardi. Yhtiö voi arvioida valmistusasteen, mutta se tulee tehdä erityistä varovaisuutta noudattaen niin, että valmistusaste on arvioitu mahdollisimman luotettavasti. Valmistusasteen arvioimiseksi yhtiö voi selvittää esimerkiksi suoritettujen työn osuuksia kokonaistyömäärästä tai toteutuneiden menojen osuutta kokonaismenoista. Joskus voi olla vaikea hahmottaa pitäisikö jonkun liiketoimen tulouttamiseen soveltaa IAS 18 vai IAS 11 -standardia. Lähtökohtaisesti se, mitä standardia tulisi soveltaa ratkaistaan sillä, kuinka räätälöity kyseessä oleva liiketoimi on. (Halonen ym. 2013, 98–100.) Kirjattavan tuoton määrä perustuu vastikkeen käypään arvoon, joka on saatu tai tullaan saamaan ja jossa on huomioitu myönnetyt alennukset. Liiketoimiin voi sisältyä erilaisia komponentteja, jotka vaikuttavat niiden kirjanpitokäsittelyyn. Jos liiketoimessa on useita osatekijöitä, kuten tavaroita ja palveluita, ne voidaan käsitellä kirjanpidossa erikseen. Tavara kirjataan tuotoksi luovutushetkellä ja

palvelun osuus kirjataan taseeseen velaksi, josta sitä tuloutetaan sitä mukaa kun palvelua suoritetaan. (Haaramo 2012, 421.) Tavaroiden ja palveluiden vaihtaminen voi synnyttää tai olla synnyttämättä tuottoja ja kuluja. Jos vaihdettavat liiketoimet ovat luonteeltaan samankaltaisia tai samanarvoisia, vaihdosta ei katsota syntyvän tuottoja. Jos kyseessä on erilaiset hyödykkeet, tuottojen arvo määritellään käyvän arvon perusteella oikaistuna mahdollisella rahavastikkeella. (Halonen ym. 2013, 102.)

3.2 IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista

IASB ja FASB julkaisivat toukokuussa 2014 myyntituottojen kirjanpitokäsittelyä koskevan IFRS 15 -standardin. Alkuperäisen suunnitelman mukaisesti standardin käyttöönoton piti tapahtua 1.1.2017. Sekä FASB että IASB ovat kuitenkin päättäneet standardin lykkäämisestä vuodella, joten käyttöönotto tapahtuu suunnitellusti 1.1.2018. Uudistetun standardin pääperiaate on, että myyntituotot kirjataan silloin, kun myytävän hyödykkeen määräysvalta siirtyy asiakkaalle. Uusi standardi sisältää huomattavasti enemmän soveltamisohjeita ja se tulee vaikuttamaan lisäävästi yhtiöiden liitetietovaatimuksiin. IFRS15 -standardia sovelletaan kaikkiin myyntisopimuksiin asiakkaiden kanssa ja se korvaa aikaisemmat IAS 18 ja IAS 11 -standardit sekä IFRIC 13-, IFRIC 15-, IFRIC 18- ja SIC 31 -tulkinnat. Normaalin tuotemyynnin lisäksi standardia sovelletaan myös aineellisen ja aineettoman käyttöomaisuuden myynteihin. Standardi sisältää myös aikaisempaa yksityiskohtaisempaa ohjeistusta sopimusmuutosten kirjanpidollisesta käsittelystä. (Ihamäki 2014, 18.) IFRS 15 -standardin myyntituottojen kirjaamisen pääperiaate on se, että yhtiön on kirjattava myyntituotot sellaisena rahamääränä, joka kuvastaa vastiketta ja johon yhtiö odottaa olevansa oikeutettu. Yhtiön tulee soveltaa standardia johdonmukaisesti kaikkiin samankaltaisiin sopimuksiin. Vuokrasopimukset, vakuutusopimukset ja rahoitusinstrumentit on rajattu standardin ulkopuolelle. Standardia sovelletaan vain niissä tilanteissa, joissa sopimuksen vastapuolena on asiakas. Asiakas määritellään standardin mukaan osapuolena, joka on tehnyt sopimuksen yhtiön kanssa yhtiön tavanomaisen toiminnan tuotoksena syntyvien tavaroiden ja palveluiden hankkimisesta vastiketta vastaan. (KHT-Media 2014, 7–8.)

Tuloutusta koskevat standardit IAS 18 ja IAS 11 ovat suhteellisen vanhoja standardeja ja ne eivät enää nykypäivänä vastaa kovin hyvin kaikkiin tuloutukseen liittyviin kysymyksiin. Uuden standardin tavoitteena onkin tarjota tilinpäätöksen käyttäjille entistä hyödyllisempää informaatiota. (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014, 15.) Standardien puutteita on pyritty paikkaamaan IFRIC-tulkintoilla, jotka antavat yksityiskohtaisempaa ohjeistusta tulouttamisen ongelmiin. (Halonen ym. 2013, 103.) IFRIC -tulkintojen lisäksi

tuloutusta vastaavissa kysymyksissä on voitu hakea tukevaa tulkintaohjeistusta US GAAP:ista. (Mähönen 2009, 85.)

3.2.1 Viisivaiheinen malli

Tässä osiossa käydään läpi toukokuussa 2014 julkaistun IFRS 15 -standardin (KHT-Media 2014) esittelemät osatekijät. Muiden, kuin virallisen standardin käyttäminen lähteenä ei tässä osiossa ole mielekästä. IFRS 15 sisältää viisiportaisen mallin, jonka mukaisesti asiakkaiden kanssa solmittujen myyntisopimusten kirjanpitokäsittely tulee ratkaista. Viisiportaisen mallin vaiheita ovat sopimuksen ja suoritevelvoitteiden yksilöiminen, transaktiohinnan määrittäminen, transaktiohinnan kohdistaminen ja myyntitulojen tulouttaminen.



Kuvio 2: Viisivaiheinen malli (Ihamäki 2014, 18.)

Ensimmäinen vaihe on sopimuksen yksilöiminen. Asiakassopimuksen tulee IFRS 15 mukaan täyttää tietyt kriteerit, jotta se saadaan käsitellä yrityksen kirjanpidossa. Sopimus täyttää nämä kriteerit, kun:

- sopimusosapuolet ovat hyväksyneet sopimuksen (kirjallisesti, suullisesti tai jonkun muun tavanomaisen liiketoimintakäytännön mukaisesti) ja ovat sitoutuneet täyttämään omat velvollisuutensa;
- yhtiö pystyy yksilöimään oikeudet ja maksuehdot, jotka koskevat luovutettavia tavaroita ja palveluita;
- sopimuksella on kaupallista merkitystä eli yhtiö voi odottaa, että sopimuksen seurauksena yhtiön vastaisiin rahavirtoihin liittyvän riskin tai vastaisten rahavirtojen ajoituksen tai määrän voidaan odottaa muuttuvan; ja
- on todennäköistä, että yhtiö saa vastikkeen, johon se on oikeutettu asiakkaalle luovutettavia tavaroita ja palveluita vastaan. Yhtiön on otettava huomioon asiakkaan kyky ja aikomus maksaa. (KHT-Media 2014, 8–9.)

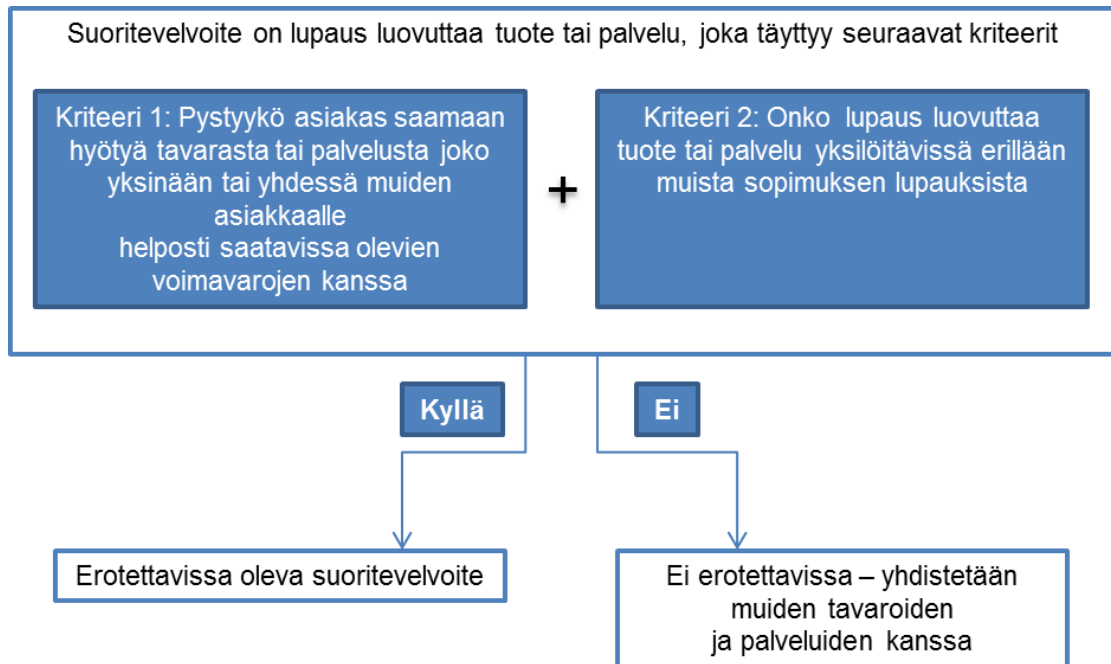
Se onko kyseessä yksi vai useampi erillinen sopimus riippuu siitä, neuvotellaanko sopimuksista yhtenä kokonaisuutena ja onko niillä yksi kaupallinen tavoite, riippuuko yhdestä sopimuksesta maksettavan vastikkeen määrä jonkun toisen sopimuksen

mukaisesta hinnasta tai suoriutumisesta tai muodostavatko sopimuksessa luvatut tavarat ja palvelut yhden suoritevelvoitteen. Uuden standardin mukaan sopimusta ei ole olemassa, jos kummallakin osapuolella on oikeus päättää kokonaan toteuttamaton sopimus ja päättävä osapuoli ei ole korvausvelvollinen sopimuksen toiselle osapuolelle. Kokonaan toteuttamattomaksi sopimukseksi katsotaan sellaista sopimusta, jossa yhtiö ei vielä ole luovuttanut mitään luvattuja tavaroita tai palveluja asiakkaalle ja yhtiö ei vielä ole saanut eikä vielä ole oikeutettu saamaan mitään vastiketta luvatuista tavaroista tai palveluista. (KHT-Media 2014, 9–10.)

Jos on viitteitä siitä, että tosiseikoissa ja olosuhteissa on tapahtunut merkittävä muutos, kuten esimerkiksi asiakkaan yllättävä maksukyvyyn heikkeneminen, yhtiön täytyy arvioida uudelleen täyttyvätkö kaikki kriteerit sopimuksen kannalta. Yhtiön tulee myös arvioida, miten todennäköistä on se, että standardissa esitetyt kriteerit tulisivat täyttymään myöhemmin. Jos kriteerit eivät täyty ja ei ole todennäköistä, että ne tulisivat täyttymään lähi tulevaisuudessa, yhtiö saa tulouttaa asiakkaalta saamansa vastikkeen vasta sitten kun:

- yhtiöllä ei ole enää velvoitteita ja yhtiö on saanut vastikkeen kokonaisuudessaan eikä sitä täydy palauttaa; tai
- sopimus on päätetty ja vastiketta ei ole palautettava. (KHT-Media 2014 9–10.)

Toinen vaihe on suoritevelvoitteiden yksilöiminen. Yhtiön on sopimuksen syntymisajankohtana arvioitava asiakassopimuksessa luvatut tavarat tai palvelut. Asiakassopimuksessa tulee mainita eksplisiittisesti ne tavarat ja palvelut, jotka yhtiö lupaa luovuttaa asiakkaalle. Näitä kutsutaan suoritevelvoitteiksi. (KHT-Media 2014, 12.) Se käsitelläänkö sopimuksen eri komponentteja yhtenä vai useampana eri suoritevelvoitteena, voidaan määrittää alla olevassa kuviossa (kuvio 3) näkyvien kriteerien mukaan.



Kuvio 3. Sopimuksen suoritevelvoitteiden yksilöinti (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014, 16)

Ensimmäinen kriteeri toteutuu, jos asiakas pystyy hyötymään eli käyttämään tai kuluttamaan hankkimaansa tavaraa tai palvelua yksinään ilman, että sen käyttäminen tai kuluttaminen vaatisi asiakkaalta jonkun lisäkomponentin hankkimisen. Kriteeri täyttyy myös, jos tällainen lisäkomponentti, jota tarvitaan tavarain tai palvelun käyttämiseksi on helposti saatavilla. Helposti saatavissa oleva voimavara on tavara tai palvelu, jota myydään erikseen tai jonka asiakas on jo saanut yhtiöltä. Jos yhtiö myy säännöllisesti tiettyä tavaraa tai palvelua erikseen, viittaa se siihen, että ensimmäinen kriteeri tulee täytetyksi. Toinen kriteeri voidaan katsoa toteutuneeksi, jos tietty tavara tai palvelu ei ole räätälöity juuri tietyn asiakkaan tarpeisiin ja se ei ole riippuvainen muista sopimuksessa luvatuista tavaroista tai palveluista. Jos molemmat kriteerit eivät täyty, yhtiön täytyy yhdistää kyseinen tavara tai palvelu muihin luvattuihin tavaroihin ja palveluihin. Kriteerit eivät siis täyty esimerkiksi, jos kyseessä on räätälöity kokonaisuus tietylle asiakkaalle tai asiakas joutuu käyttämään paljon resursseja pystyäkseen hyödyntämään tiettyä tavaraa tai palvelua. Jos suoritevelvoitteita ei pystytä erottelemaan, yhtiö joutuu käsittelemään kaikki sopimuksessa luvatut tavarat ja palvelut kirjanpidossa yhtenä suoritevelvoitteena. (KHT-Media 2014, 14.)

Kolmas vaihe on transaktiohinnan määrittäminen. Standardissa transaktiohinnan määrittämisestä on säädetty seuraavaa:

Yhtiön on otettava transaktiohintaa määrittäessään huomioon sopimuksen ehdot ja tavanomaiset liiketoimintakäytäntönsä. Transaktiohintaa on se vastikemäärä, johon yhtiö odottaa olevansa oikeutettu asiakkaalle luovutettavia luvattavia tavaroita ja palveluita vastaan...
...Asiakassopimuksessa luvattuun vastikkeeseen voi sisältyä kiinteitä tai muuttuvia rahamääriä tai näitä molempia. (KHT-Media 2014, 18.)

Jotta transaktiohintaa voidaan määrittää, yhtiön täytyy varmistua siitä, että olemassa olevaa sopimusta noudatetaan sellaisenaan kuin se on sovittu. Sopimuksessa luvattuun vastikkeeseen voi sisältyä muuttuvia rahamääriä. Vastikemäärä voi muuttua, jos sopimukseen sisältyy esimerkiksi alennuksia, palautuksia, hyvityksiä, bonuksia tai muita vastaavia eriä. Jos sopimukseen kuuluu tällaisia luvattuun vastikkeeseen vaikuttavia tekijöitä, ne tulee ilmoittaa sopimuksessa. Yhtiön on arvioitava muuttuvien vastikkeiden määrää joko odotusarvon tai todennäköisimmän rahamäärän perusteella. Yhtiön tulee soveltaa valitsemaansa arviointiperustetta johdonmukaisesti koko sopimukseen. (KHT-Media 2014, 18–20.)

Neljännessä vaiheessa transaktiohintaa kohdistetaan viisivaiheisen mallin toisessa vaiheessa määritellyille suoritevelvoitteille. Transaktiohintaa kohdistetaan sellaisena rahamääränä, johon yhtiö odottaa olevansa oikeutettu luovutettuja tavaroita tai palveluita vastaan. Transaktiohintaa kohdistetaan sopimuksessa yksilöityjen suoritevelvoitteiden erillismyyntihintojen perusteella. Erillismyyntihinta on hinta, jolla jokin sopimuksessa oleva komponentti myytäisiin erikseen. (KHT-Media 2014, 24.)

Viisivaiheisen mallin viimeinen vaihe on myyntituottojen tulouttaminen. Kuten luvussa 3.3 mainittiin, IFRS 15:n mukaan yhtiö kirjaa myyntituotot määräysvallan siirryttyä. Yhtiö kirjaa myyntituotot, kun (tai sitä mukaa kun) suoritevelvoitteet tulevat täytetyiksi. Määräysvalta katsotaan siirtyneeksi, kun omaisuuserä on siirtynyt yhtiöltä asiakkaalle. Eli asiakas voi ohjata tietyn omaisuuserän käyttöä ja estää muiden yhtiöiden käytön kyseessä olevaan omaisuuserään. Sopimuksen syntymisajankohtana yhtiön täytyy määrittää tapahtuuko yksilöityjen suoritevelvoitteiden täyttäminen ajan kuluessa vai yhtenä ajankohtana. Ajan kuluessa täytettävästä suoritevelvoitteesta kirjataan myyntituotot yhtiön määrittämän täyttämistason perusteella. Yhtiön on valittava jokin menetelmä täyttämistason määrittämiseksi, jota se soveltaa johdonmukaisesti kaikkiin samankaltaisiin suoritevelvoitteisiin. Suoritevelvoite saadaan kirjata ajan kuluessa jos:

- asiakas samaan aikaan saa ja kuluttaa yhtiön suoritteesta samaansa hyödyn sitä mukaa kuin yhtiö tuottaa suoritetta tai;

- yhtiön suoritteesta syntyy omaisuuserä tai se parantaa omaisuuserää (esim. keskeneräinen tuotanto), johon asiakkaalla on määräysvalta, sitä mukaa kuin omaisuuserä syntyy tai sitä parannetaan tai;
- yhtiön suoritteesta ei synny omaisuuserää, jolla olisi yhtiölle vaihtoehtoja käyttöä, ja yhtiöllä on täytäntöön pantavissa oleva oikeus saada maksu tarkasteluhetkeen mennessä tuotetusta suoritteesta. (KHT-Media 2014, 15.)

Jos mikään edellä mainituista kriteereistä ei toteudu, yhtiö tulouttaa myyntituotot yhtenä ajankohtana. Määräysvallan katsotaan olevan siirtynyt, kun:

- yhtiöllä on olemassa oleva oikeus saada omaisuuserästä maksu ja;
- asiakkaalla on laillinen omistusoikeus omaisuuserään ja;
- yhtiö on siirtänyt omaisuuserän fyysisen hallinnan asiakkaalle ja;
- asiakkaalla on omaisuuserän omistukseen liittyvät merkittävät riskit ja edut ja;
- asiakas on hyväksynyt omaisuuserän. (KHT-Media 2014, 16–17.)

3.2.2 Voimaantulo ja siirtymäsäännökset

Uusi IFRS 15 -standardi korvaa voimaantullessaan nykyiset IFRS:n ja US GAAP:n tuloutussäännökset. (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014, 15.) IFRS 15 tulee vaikuttamaan merkittävästi useiden yhtiöiden liikevaihdon muodostumiseen, mittaamiseen ja ilmaisemiseen. Liikevaihto on yrityksille usein yksi tärkeimmistä taloudellisen toiminnan indikaattoreista. Onnistuneen standardisiirtymän osatekijöitä ovat perusteellinen suunnittelu, uuden standardin vaikutuksien ymmärtäminen ja varhainen sijoittajaviestintä. Perusteellinen valmistautuminen ei koske vain niitä toimialoja, joihin tiedetään tulevan merkittäviä muutoksia. Myös ne yhtiöt, jotka eivät odota suuria vaikutuksia liikevaihdon muodostumiseen, täytyy arvioida IFRS 15:n muutokset yrityksen käytäntöihin, toimintatapoihin, sisäisiin kontrolleihin ja järjestelmiin varmistaakseen, että liikevaihtotransaktiot ovat arvioitu asianmukaisesti uuden standardin osoittamalla tavalla. Aikainen valmistautuminen on avain sujuvaan siirtymään. (EY 2014, 157.) Alla olevan kuviossa (kuvio 4) on havainnollistettu uuden standardin käyttöönotossa huomioitavat tekijät:



Kuvio 4. Standardin käyttöönotossa huomioitavat osa-alueet (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014, 21.)

Yhtiöillä on kolme vaihtoehtoa (kuvio 5), joiden mukaisesti IFRS 15 -standardi voidaan ottaa käyttöön.

	2016	2017	2018	Oman pääoman oikaisu
Täydellinen takautuva	Nykyiset tuloutusperiaatteet	IFRS 15	IFRS 15	1.1.2017
Osittain takautuva	Nykyiset tuloutusperiaatteet	Yhdistetyt vaatimukset	IFRS 15	1.1.2017
Kertynyt vaikutus	Nykyiset tuloutusperiaatteet	Nykyiset tuloutusperiaatteet	IFRS 15 Nykyiset tuloutusperiaatteet	1.1.2018

Kuvio 5. Käyttöönoton vaihtoehdot (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014, 20.)

Valittu siirtymävaihtoehto voi vaikuttaa merkittävästi myyntituottojen esitettyyn määrään ensimmäisenä soveltamisvuonna. Tämän vuoksi yhtiöiden tulee arvioida tarkasti, mikä siirtymävaihtoehtoista on paras juuri heille. Yhtiöiden siirtymävaihtoehtoja ovat täysin takautuva-, osittain takautuva ja kertyneen vaikutuksen lähestymistapa. Jos yhtiö soveltaa standardia täysin takautuvasti, siirtymän vaikutus kirjataan vertailuvuoden avaavan taseen voittovaroja vastaan. Sekä vertailukaudelta että raportointikaudelta tulee esittää IFRS 15:n edellyttämät tiedot. Osittain takautuvassa käyttöönotossa, lähtökohtana pidetään samoja periaatteita kuin täysin takautuvassa soveltamisessa. Tätä tapaa käytettäessä yrityksellä on kuitenkin käytettävissään käytännön apukeinoja, jotka saattavat helpottaa vertailuvuoden tietojen laatimista. Jos yhtiö käyttää kertyneen vaikutuksen

lähestymistapaa, IFRS 15 otetaan käyttöön 1.1.2018 ja vertailuvuosiin ei tehdä oikaisuja. Yhtiön tulee kuitenkin tällöin myös esittää IAS 18:n ja 11:n soveltamisesta aiheutuneet vaikutukset tilinpäätöksen jokaiseen erään. Koska kertyvän vaikutuksen lähestymistapa vähentää eri tilikausien vertailukelpoisuutta, yhtiön tulee myös esittää myyntituotot IAS 18:n ja IAS 11:n mukaisesti siirtymäkaudella. Jos uusi standardi tulee vaikuttamaan yrityksen tuloutukseen merkittävästi, täydellisesti takautuva lähtökohta on suositeltavampi kuin kertyneen vaikutuksen menetelmä. Tämä johtuu tilikausien paremmasta vertailukelpoisuudesta. (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014, 20–21.)

3.3 Muutos sovellettavista standardeista IFRS 15 -standardiin

Sovellettavan standardin vaihtaminen tuo muutoksia myynnin tuloutuksen ajankohtaan sekä suoritevelvoitteiden määrittelemiselle ja transaktiohinnan kohdentamiselle. IAS 18-standardin mukaan myyntituotot saa tulouttaa yrityksen liikevaihdoksi kun riskit ja hyödyt ovat siirtyneet asiakkaalle. IFRS 15:n lähtökohtana pidetään määräysvallan siirtymistä. Tämä erilainen lähestymistapa saattaa vaikuttaa merkittävästi joidenkin yritysten tulouttamisen ajankohtaan. Tarkastellaan esimerkiksi yritystä, jonka liiketoiminta perustuu erilaisten hyödykkeiden toimittamiselle. Tiettyjen toimituslausekkeiden ehtojen mukaan tavarantoimittajalle eli kuljetusyritykselle, jolloin nykyisen IAS 18 mukaiset tuloutuskriteerit täytyvät luovutuksen yhteydessä. Yrityksen vakiintuneeseen toimintatapaan voi kuitenkin kuulua kuljetuksen aikana tapahtuneiden vaurioiden korvaaminen asiakkaalle (joko maksamalla tai korvaamalla vaurioituneet tuotteet uusilla). IFRS 15:n mukaan yrityksen täytyy määrittää sopimuksen syntyvaiheessa siirtyykö määräysvalta tavaroihin silloin, kun tuote toimitetaan asiakkaan toimipaikkaan vai kun tavarat luovutetaan kuljetusyrittäjälle. Tämän vuoksi tulouttamisen ajankohta voi muuttua. Jos tuloutus tapahtuu luovuttaessa tavarat kuljetusyritykselle, transaktiohinnan määrittelyssä täytyy ottaa huomioon arvio kuljetuksen aikana aiheutuneiden vaurioiden korvaamisesta. IAS 18-standardin epätarkan ohjeistuksen myötä, yrityksillä on ollut paljon enemmän tulkinnanvaraa tavaroiden ja palveluiden määrittelemiselle sopimuksessa ja tuoton kohdistamisessa näille tavaroille ja palveluille. Jotkut yritykset saattavat joutua muuttamaan nykyisiä käytössä olevia laskentaperiaatteitaan IFRS 15 -standardin yksityiskohtaisemman ohjeistuksen perusteella. Uusi standardi velvoittaa sopimushinnan jakamisen jokaiselle tavaralle tai palvelulle sen erillisen myyntihinnan perusteella. Tämä saattaa aiheuttaa suuria muutoksia ja haasteita yrityksille, jotka tarjoavat esimerkiksi ilmaista ylläpitoa sovittun ajan tietyn transaktion osana tai yhtiöllä on paljon asiakkaita erilaisilla sopimuksilla. Edellä mainittujen avaintekijöiden lisäksi, uusi standardi sisältää yksityiskohtaista ohjeistusta esimerkiksi liitetietojen osalta. (Deloitte Touche Tohmatsu 2014b.)

IFRS 15 voi muuttaa myös osatuloutusta hyödyntävien yritysten myynnin tuloutusta. Osatuloutusta ohjaa IAS 11 Pitkäaikaishankkeet -standardi. Uuden standardin ohjeistus on paljon yksityiskohtaisempaa kuin IAS 11:n sisältäen uudenlaiset kriteerit myynnin tuloutukselle. Tämän vuoksi, siirtyminen IFRS 15 -standardin soveltamiseen voi tarkoittaa osalle yrityksestä sitä, että tuotot, jotka kirjattiin aikaisemmin yhtenä ajankohtana, kirjataan IFRS 15 -standardin uusien sääntöjen mukaan ajan kuluessa - tai toisinpäin. Se kirjataanko tuotot yhtenä ajankohtana vai ajan kuluessa riippuu siitä miten ehdot pitkäaikaisissa sopimuksissa vastaavat uusia kriteerejä. Uusien kriteerien mukaan määräysvalta siirtyy ajan kuluessa jos yksikin seuraavista kriteereistä täyttyy:

- asiakas samanaikaisesti saa ja kuluttaa suoritetta sitä mukaa kuin yhtiö tuottaa sitä,
- yhtiön suoritteesta syntyy omaisuuserä, johon asiakkaalla on määräysvalta sitä mukaa kuin omaisuuserä syntyy ja
- yhtiöllä ei olisi vaihtoehtoja käyttöä omaisuuserälle ja on näin ollen oikeutettu saamaan vastikkeen tuotetusta suoritteesta.

Muuten määräysvallan siirtyminen katsotaan tapahtuneen yhtenä ajankohtana. (Jalkanen-Steiner & Tuomala 2014, 17.) Jos yritys tulouttaa myyntituotot ajan kuluessa, sen täytyy määritellä miten hankkeen edistymistä mitataan. IFRS 15 mukaan hankkeen edistymiseen ei saa sisällyttää mitään tavaroita ja palveluita, mihin asiakkaan määräysvalta ei ole siirtynyt. (Deloitte Touche Tohmatsu 2014a.)

4 Tutkimuksen toteutus

Tutkimuksen lähtökohta on selvittää, miten standardimuutos tulee mahdollisesti vaikuttamaan myynnin tuloutusperiaatteeseen ja liikevaihdon tarkastamiseen. Tutkimuksen päätutkimusongelmana selvitetään, miten standardimuutos tulee vaikuttamaan IFRS-raportojien myynnin tuloutusperiaatteeseen ja tilinpäätösraportointiin. Opiinnytetyön alatutkimusongelmina tutkitaan, mitä vaikutuksia IFRS 15 -standardilla tulee olemaan käytännön tilintarkastukseen ennen ja jälkeen standardin käyttöönottoa ja vaikuttaako IFRS 15 -standardin soveltaminen liikevaihtoerän kannanottotasoiseen tarkastamiseen ja tilintarkastusevidenssin hankintaan.

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Tutkimusmenetelmän valintaan vaikutti erityisesti tutkittavan ongelman olemassa olevan tutkimusaineiston vähyys. Haastattelu on yksi tiedonkeruun muodoista. Haastattelussa ollaan vuorovaikutuksessa haastateltavan kanssa, mikä mahdollistaa tiedonhankinnan suuntauksen haluttuun asiaan haastattelun aikana. Haastattelussa haastattelijan on myös mahdollista vaihtaa haastatteluaiheiden järjestystä. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 34.) Laadullisessa tutkimuksessa pyritään saamaan mahdollisimman paljon tietoa halutusta asiasta ja haastatteluun voidaan valita henkilöt, joilla on mahdollisimman paljon kokemusta tutkittavasta asiasta. (Tuomi & Hirsjärvi 2003, 75.)

4.1 Aineiston keruu ja analysointitapa

Tutkimuksen empiirinen aineisto kerättiin henkilökohtaisilla haastatteluilla. Tutkimusta varten haastateltiin kahta suuressa kansainvälisessä tilintarkastusyhtiössä toimivaa KHT-tilintarkastajaa, joista toinen toimii myös IFRS-asiantuntijana. IFRS-asiantuntijalla on yli kahdenkymmenen vuoden työkokemus tilintarkastuksesta sekä yli kymmenen vuoden työkokemus IFRS-asioiden neuvontapuolelta. Hänen toimenkuvaansa kuuluvat esimerkiksi IFRS-konversioprojektien läpivieminen ja IFRS-asioiden kouluttaminen. Hän on myös ollut mukana ajankohtaisten artikkeleiden kirjoittamisessa sekä IFRS aiheisen kirjallisuuden päivittämisessä. Toinen tutkimukseen haastateltu henkilö on toiminut KHT-tilintarkastajana seitsemän vuoden ajan. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa haastateltavat valitaan harkitusti, koska tavoitteena on tilastollisten yleistysten sijasta perehtyä käsiteltävään aiheeseen syvällisemmin. Jo muutamaa henkilöä haastattelemalla on mahdollista saada merkittävää tietoa. Kvalitatiivinen keskittyminen yhteen tapaukseen antaa mahdollisuuden tutkia yksityiskohtaisesti toimintojen suhdetta olosuhteisiin ja tilanteisiin. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 59.)

Tutkimuksen haastattelumenetelmäksi valittiin teemahaastattelu. Teemahaastattelu on puolistrukturoitu, eli haastattelussa edetään tiettyjen etukäteen valittujen teemojen ja niitä tarkentavien kysymysten varassa. Teemahaastattelun tavoitteena on löytää merkityksellisiä vastauksia tutkimuksen tarkoituksen ja ongelmanasettelun ja tutkimustehtävän mukaisesti. Valitut teemat perustuvat tutkimuksen viitekehykseen. Teemahaastattelun kyselylomake muodostettiin opinnäytetyön tutkimusongelman ja teoreettisen viitekehyksen perusteella. (Tuomi & Hirsjärvi 2003, 77–78.)

Tutkimusongelmaan ja teoreettiseen viitekehykseen perustuen haastattelurunko (Liite 1) sisältää kaksi pääteema. Haastattelurunko rakennettiin tiettyjen pääkysymysten ja niitä tarkentavien alakysymysten avulla. Ensimmäisessä teemassa keskustellaan standardimuutoksen vaikutuksista IFRS-raportoitijien myynnin tuloutusperiaatteisiin ja tilinpäätösraportointiin. Haastateltavia pyydettiin kuvailemaan uuden IFRS 15 -standardin taustoja ja motiiveja uuden standardin kehittämiseksi. Tämän jälkeen haastateltavia pyydettiin erittelemään sellaisia toimialoja ja niiden yhteisiä piirteitä, joihin standardimuutoksella olisi mahdollisesti erityisiä vaikutuksia. Haastattelu jatkui IFRS 15 -standardin viisivaiheisen mallin analysointiin yksi vaihe kerrallaan, jonka jälkeen haastateltavia pyydettiin yksityiskohtaisesti kertomaan standardin vaikutuksista osatuloutukseen, liitetietoihin ja yrityksen tietojärjestelmiin sekä kuvailemaan miten standardin käyttöönotto tapahtuu. Teemahaastattelun toisessa teemassa keskustellaan standardimuutoksen vaikutuksista tilintarkastukseen. Teemahaastattelun puolistrukturoitua rakennetta hyväksikäyttäen tutkija pystyi vaihtamaan käsiteltyjen asioiden paikkaa. Käytännössä tämä tarkoitti sitä, että käsiteltäessä ensimmäistä teemaa, tutkija kysyi samaan aiheeseen liittyvän kysymyksen tilintarkastajan näkökulmasta heti yritysperspektiivin jälkeen. Lopuksi haastateltavia pyydettiin vielä arvioimaan uuden standardin vaikutuksia ennen sen käyttöönottoa, siirtymävaiheessa ja käyttöönoton jälkeen tilintarkastuksen näkökulmasta. Haastateltavia pyydettiin myös arvioimaan muutoksia kannanottotaseeseen tilintarkastamiseen ja tarkastusevidenssin hankintaan.

IFRS 15 -standardista on julkaistu vain vähän julkista tutkimusaineistoa. Tämän vuoksi tutkimuksen kohderyhmäksi valittiin kaikki ne henkilöt, jotka ovat kiinnostuneet opiskelun tai työn puolesta listattujen yritysten toiminnasta ja niitä säätelevistä kansainvälisistä standardeista. IFRS-tilinpäätösraportointia käyttävät yritykset joutuvat ottamaan uudet tulevat standardit huomioon toimintaa suunniteltaessa. Täten uusien standardien analysointi tapahtuu yritysten tai IFRS-neuvontapalveluita tarjoavien yhtiöiden sisällä ennen standardin soveltamista. Julkista, kaikille avointa tietoa uusien standardien vaikutuksista on saatavilla hyvin vähän. Tällä tutkimuksella pyritään tuomaan julki IFRS 15

-standardin mahdollisia vaikutuksia listattujen yhtiöiden myynnin tuloutusperiaatteisiin ja tilinpäätösraportointiin sekä näitä tilinpäätöksiä tarkastavien tilintarkastajien toimintaan.

4.2 Tutkimuksen toteutus

Opinnäytetyöprosessi aloitettiin vuoden 2015 tammikuussa. Tutkimusta varten haastateltiin kahta KHT-tilintarkastajaa, joista toinen työskentelee myös IFRS-asiantuntijana. Haastateltaviksi haluttiin valita käsiteltävästä aiheesta mahdollisimman paljon tietävät henkilöt. Valintakriteereiksi asetettiin tilintarkastajan KHT-ammattitutkinto ja kokemusta IFRS-tilinpäätösten tarkastamisesta. Haastateltavien valinnassa pyrittiin siihen, että toisella olisi kokemusta IFRS-asioiden neuvonantajapuolelta. Haastateltaville henkilöille kuvattiin tutkimuksen tavoite ensimmäisen kerran haastattelusta sopiessa sekä uudelleen haastattelutilaisuuden alussa. Haastattelu suoritettiin molemmille haastateltaville samanaikaisesti haastateltavien omalla työpaikalla maaliskuussa 2015. Suoritettu yhteishaastattelu tallennettiin sanelukoneella.

Aineiston analysointi aloitettiin suorittamalla litterointi haastattelun nauhoitukselle. Litteroinnilla tarkoitetaan äänitallenteen purkamista tekstiasuun. (Hirsjärvi & Hurme 2010, 138.) Aineiston purkamista jatkettiin teemoittelun avulla. Teemoittelun tavoitteena on nostaa aineistosta esille tutkimusongelmaa aukaisevia teemoja. Sen avulla pystytään vertailemaan eri teemojen esiintymistä aineistossa ja löytämään tutkimusongelman kannalta olennaiset aiheet. (Eskola & Suoranta 2001, 174.) Teemoittelun jälkeen analysoitu teksti purettiin tutkimuksen lopulliseksi empiiriseksi aineistoksi.

4.3 Standardiuudistuksen taustat

Kuten luvussa 3 mainitaan, IFRS 15 -standardin kehittämisen taustalla on IASB:n ja FASB:n yhdentymisprojekti. FASB toimii tilinpäätösstandardien kehittäjänä ja julkaisijana Yhdysvalloissa ja kun taas IASB vastaa IFRS -raportoinnin kehittämisestä ja sitä ohjaavista standardeista. IASB:n ja FASB:n yhdentymisprojektin tavoitteena on luoda yksi korkealaatuinen raportointistandardisto, jotta tilinpäätökset olisivat maailmanlaajuisesti vertailtavissa keskenään. IFRS asiantuntijan mukaan yhtenäistetyn IFRS 15 -standardin tavoitteena on poistaa ristiriitaisuudet ja heikkoudet nykyisistä standardeista ja tuottaa entistä hyödyllisempää ja parempaa tietoa laajempien liitetietovaatimusten kautta. Nykyään myynnin tuloutuksessa sovellettavat standardit IAS 18 Tuotot ja IAS 11 Pitkäaikaishankkeet eivät enää hänen mukaansa sovellu kovin hyvin yritysten nykypäiväisten tarpeiden täyttämiseksi. Jossain tapauksissa IFRS-raportoijien on ollut hankala määrittää, kumpaa standardia heidän tulisi soveltaa. IFRS 15 -standardi poistaa tämän epäkohdan, sillä se korvaa molemmat standardeista olkoonkin, että myös IFRS

15:n soveltaminen tulee edellyttämään harkinnan käyttöä. IFRS-asiantuntijan mukaan myös sovellettaviin standardeihin julkaistut IFRIC-tulkinnat ovat osaltaan jo peilanneet uuden standardin tulemistä. Hänen mukaansa nykyisin sovellettavien standardien haasteellisuudesta kertoo se, että on olemassa kaksi standardia, mutta niitä koskevat IFRIC-tulkinnat tuottavat paljon yksityiskohtaisempaa ohjeistusta kuin standardit itsessään. Eurooppalaisen ja yhdysvaltalaisen standardiston samankaltaistaminen on haasteellista, sillä lähtökohtaisesti Yhdysvalloissa sovellettavissa standardeissa on paljon yksityiskohtaisempaa ohjeistusta kun taas eurooppalaisen periaatepohjaisen tyylin mukaisesti standardeissa on ollut enemmän tulkinnanvaraa. Tämän vuoksi epäselvissä tilanteissa tulkinta-apua on haettu US GAAP:n ohjeistuksista. Yhdentymisprojektista huolimatta uudet julkaistut standardit tulevat eroamaan jonkun verran riippuen siitä käytetäänkö sitä Yhdysvalloissa vai Euroopassa. IFRS -asiantuntijan mukaan toukokuussa 2014 julkaistuu IFRS 15 -standardiin tullaan lähivuosina tekemään tarkennuksia koskien aihe-alueita, jotka tuottavat raportoiville yritykselle eniten haasteita käytönoton yhteydessä tai joiden käytännön tulkinta osoittautuu myöhemmin kirjavaksi.

IASB:n ja FASB:n alkuperäinen suunnitelma oli ottaa uusi tuloutusta koskeva standardi käyttöön sekä Yhdysvalloissa että Euroopassa samaan aikaan. Tällä hetkellä FASB on kuitenkin päättänyt, että standardiuudistus siirtyy Yhdysvalloissa vuodelle 2018 tai 2019. IFRS 15:n soveltaminen piti alkaa alkuperäisen suunnitelman mukaan Euroopan Unionin alueella 1.1.2017 lähtien, mutta tällä hetkellä IASB on päättänyt lykätä standardin käyttöönottoa ainakin vuodella. IASB on asettanut uudeksi soveltamispäivämääräksi 1.1.2018.

4.4 Standardimuutoksen vaikutus IFRS-raportoijiin

Siitä huolimatta, että standardia ei ole vielä lopullisesti hyväksytty, IFRS-raportoiijat joutuvat aloittamaan analysoinnin uuden standardin vaikutuksista. IFRS-raportoiijien tulee tehdä selvitys siitä, mitä muutoksia standardiuudistus tulee aiheuttamaan heidän toimintaansa ja miten standardin käyttöönotto toteutetaan juuri heidän organisaatiossaan. Merkittävien standardiuudistusten vaikutusanalyysit ovat pitkäaikaisia ja haasteellisia projekteja, jotka vaativat paljon yrityksen resursseja. Tämän vuoksi muutoksen vaikutuksia on hyvä alkaa analysoida hyvissä ajoin huolimatta siitä, että standardia ei ole vielä hyväksytty EU:ssa sovellettavaksi, tarkkaa soveltamisen aloitusaikaa ei tiedetä ja että standardiin voidaan tehdä vielä muutoksia.

IFRS-asiantuntijan mukaan toimialoja, joihin IFRS 15:n tuomilla muutoksilla tulee todennäköisesti olemaan merkittäviä vaikutuksia, ovat esimerkiksi telekommunikaatioala,

kiinteistökauppa- ja rakennusala, ohjelmistojen tuottajat, lisensoijat ja kaikki sellaiset yhtiöt, joilla on projektimyyntiä tai joilla myytävä tuote koostuu useasta komponentista. Yhteistä näille toimialoille, joihin IFRS 15 tulee erityisesti vaikuttamaan, on projektiluontoinen työskentelytapa tai se, että myytävä kokonaisuus koostuu useammasta tuotteesta tai palvelusta. On kuitenkin myös monia toimialoja, joihin uudella standardilla ei ennusteta olevan kovin suurta vaikutusta. Esimerkiksi vähittäiskaupan toimialalla voi olla yrityksiä, joille uusi standardi ei tuo merkittäviä muutoksia, mikäli yhtiö on jo soveltaessaan IAS 18:aa tulouttanut myyntituottonsa IFRS 15 lähestymistavan mukaisesti. Kaikkia toimialoja koskevat kuitenkin uudet merkittävästi lisääntyneet liitetietovaatimukset.

Asiantuntijoiden mukaan joidenkin yritysten toimintatapa saattaa muuttua, jos yhtiö on aikaisemmin käyttänyt osatuloutusta, mutta ei pysty perustelemaan määräysvallan siirtymistä asiakkaalle ajan kuluessa IFRS 15 -standardin uusien yksityiskohtaisempien kriteerien mukaisesti. Jos kriteerit eivät täyty, tuloutuksen ajankohta siirtyy aikaisempaa myöhemmäksi. IFRS 15 tulee todennäköisesti vaikuttamaan merkittävästi myös yritysten tietojärjestelmiin. Yhtiön tulee arvioida uudelleen sopimuspohjiin, raportointiohjeisiin ja kirjanpitoon tehtävät muutokset ennen uuden standardin käyttöönottoa. Jos yrityksen kirjanpitoon on rakennettu automaattisia kirjausvientejä, yrityksen tulee päivittää myös ne.

4.4.1 Viisivaiheisen mallin vaikutus yhtiöihin

Luvussa 3.2.1 on esitelty viisivaiheinen malli, jonka avulla IFRS 15 -standardia voidaan kuvata. Viisivaiheinen malli alkaa asiakassopimuksen yksilöimisestä. Haastateltavien mukaan IFRS 15 -standardissa sopimusten rooli korostuu entisestään, sillä myyntituottojen tulouttaminen perustuu sopimuksessa sovittuihin ehtoihin. Uudessa standardissa on määrätty yksityiskohtaisemmin myös ne kriteerit, joiden tulee täytyä, jotta sopimuksen voidaan katsoa olevan olemassa. Yhtiöiden täytyy käydä läpi olemassa olevat sopimukset, analysoida niiden vaikutukset kirjanpitoon ja neuvotella uudelleen sellaiset sopimusehdot, jotka IFRS 15 -standardin voimaantulon jälkeen tulisivat johtamaan yrityksen myynnituloutuksen kannalta epätoivottavaan lopputulokseen. Joissakin tapauksissa uudelleenarviointi saattaa aiheuttaa suuriakin muutoksia sopimusten laatuun ja määrään. Uudet kriteerit on listattu tarkemmin luvussa 3.2.1, mutta niihin sisältyy ehdot sopimuksen hyväksymisestä ja muodostamisesta, sitoutumisesta velvoitteisiin, oikeuksien ja velvollisuuksien yksilöimisestä, maksuehdoista, sopimuksen kaupallisesta merkityksestä sekä vastikkeen saamisen todennäköisyydestä. IFRS 15:n mukaan sopimus voidaan muodostaa myös suullisesti, mutta yhtiöltä tulee löytyä jonkunlaista dokumentaatiota sopimuksen sisällöstä. Yhtiölle voi tulla tilanteita, jolloin

sopimuksia joudutaan muokkaamaan kesken sopimuskauden. IFRS 15:n mukaan kyseessä on sopimusmuutos, jos sopimuksen soveltamisalaan, hintaan tai molempiin tehdään muutoksia, jotka sopimusosapuolet hyväksyvät. Jos alkuperäiseen sopimukseen sisällytetään uusia tavaroita tai palveluja, ja sopimuksen hintaa nostetaan niiden erillishintojen verran, sopimusta käsitellään uutena, erillisenä sopimuksena. Jos muutos ei ole olennainen, se voidaan kirjata osana alkuperäistä sopimusta. IFRS-asiantuntijan mukaan:

”Yhtiön täytyy arvioida miten merkittävä muutos on. Jossain tapauksissa se voi johtaa siihen, että jo tuloutettua myyntiä voidaan joutua oikaisemaan takautuvasti”.

Toinen vaihe viisivaiheisessa mallissa on suoritevelvoitteiden määrittelyminen.

Suoritevelvoite on lupaus luovuttaa erotettavissa oleva tuote tai palvelu.

Suoritevelvoitteiden määrittelyssä on arvioitava pystyykö asiakas hyötymään tavarasta tai palvelusta yksinään ja onko lupaus luovuttaa tuote tai palvelu yksilöitävissä erillään muista sopimuksen lupauksista. Otetaan yksinkertainen esimerkki: laite, joka vaatii asennuksen. Jos asiakas pystyy hankkimaan asennuksen joltakin muulta palveluntarjoajalta yhtä helposti kuin laitetta myyvältä yritykseltä, silloin katsotaan, että sopimuksessa on kaksi erillistä suoritevelvoitetta: laite ja asennus. Tällöin yritys tulee käsitellä laitetta ja asennusta erillisinä suoritevelvoitteina kirjanpidossa. Jos laite olisi niin räätälöity ja sitä ei voisi käyttää ilman kyseisen yrityksen tarjoamaa asennusta, asennus yhdistettäisiin laitteen kanssa yhdeksi suoritevelvoitteeksi. Se ovatko suoritevelvoitteet erotettavissa vai ei, vaikuttaa myyntituottojen kirjaamisen ajankohtaan. Erotettavissa olevat suoritevelvoitteet tuloutetaan määräysvallan siirtymiseen perustuen kyseisen yksittäisen suoritevelvoitteen tasolla. Yhtenä suoritevelvoitteena käsiteltävän, monta eri komponenttia sisältävän, sopimuksen tulouttaminen voi kestää huomattavasti kauemmin, koska määräysvaltakriteerien tulee olla täyttyneistä kaikkien yksittäisten suoritevelvoitteiden osalta ennen kuin yritys saa kirjata myyntituoton. Tämän vuoksi yritykset joutuvat arvioimaan, täyttävätkö yhtiön sopimukset luvussa 3.2.1 mainitut suoritevelvoitteiden kriteerit. IFRS-asiantuntijan mukaan:

”Suoritevelvoitteiden määrittelyminen lukee nyt eksplisiittisesti standardissa, joten näkisin että yritysten tulee määritellä ne aiempaa tarkemmalla tasolla. Tämän vaiheen dokumentointi on tärkeää, koska samalla luodaan perusteet sille, miten yrityksen eri sopimustyytit tullaan käsittelemään tuloutuksen kannalta.”

Kolmas kohta viisivaiheisessa mallissa on transaktiohinnan määrittelemine.

Transaktiohintaa määritellään jokaiselle suoritevelvoitteelle erikseen. Hinta eri komponenteille määritellään lähtökohtaisesti aina erillishinnan mukaan, jos sellainen on saatavilla. Jos sopimukseen sisältyy erilaisia muuttuvia vastikkeita kuten esimerkiksi alennuksia, hyvityksiä tai bonuksia, nämä tulee ottaa transaktiohinnan määrittelemisessä huomioon. Muuttuvien vastikkeiden arvioinnissa määritellään, mikä on odotusarvo ja todennäköisin rahasumma, mikä asiakkaalta tullaan samaan. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että transaktiohintaan sisällytetään vain erittäin todennäköinen määrä. Tällä pyritään siihen, että myyntituottojen määrään ei jouduttaisi tekemään merkittävää peruutusta. IFRS-asiantuntijan mukaan:

”Jos ajatellaan, että johonkin myytävään kokonaisuuteen sisältyy eri komponentteja eli erillisiä suoritevelvoitteita yrityksellä täytyy kyllä olla evidenssiä, onko tuotetta tai palvelua myyty erillisenä ja myös näyttöä siitä, kuinka paljon ne erillisinä maksavat. IFRS-standardien mukaisesti lähdetään siitä, että markkinalähtöinen hinta on suositeltavin vaihtoehto.”

Transaktiohintaa hinta kohdistetaan suoritevelvoitteille sopimuksen osoittamalla tavalla. Yrityksen tulee käyttää kaikissa samankaltaisissa sopimuksissa samaa logiikkaa transaktiohinnan kohdistamisessa ja yhtiöltä täytyy löytyä dokumentaatiota siitä, millä tavoin transaktiohinnat on kohdistettu. Jokaiselle suoritevelvoitteelle määritellään erillismyyntihinnat, jotka muodostuvat jo olemassa olevien hintojen perusteella. Jos hintaa ei ole saatavilla, yhtiön tulee arvioida todennäköisin hinta. Erillishinta voidaan määritellä kate rakenteen kautta, jolloin hinta muodostuu odotettavien menojen ja katteen yhteissummasta.

Uuden standardin mukaan myyntituotot voidaan tulouttaa liikevaihdoksi silloin, kun määräysvalta on siirtynyt. Määräysvallan voidaan katsoa siirtyneen asiakkaalle, kun asiakkaalla on olemassa oleva maksuvelvoite, hänellä on laillinen omistusoikeus, asiakas pitää omaisuuserää hallussaan, omistukseen liittyvät riskit ja hyödyt ovat siirtyneet asiakkaalle ja asiakas on hyväksynyt omaisuuserän. Kuten luvussa 3.2.1 mainitaan yhtiöt tulouttavat myyntituottoja ajan kuluessa, jos tietyt kriteerit täyttyvät tai yhtenä ajankohtana. Jos yhtiö soveltaa ajan kuluessa tapahtuvaa tulouttamista, sopimuksen merkitys kasvaa entisestään. Yhtiön on määriteltävä tarkkaan ajan kuluessa tapahtuvan tuloutuksen tuloutusperiaatteet jo sopimuksen syntymisajankohdassa. Asiantuntijoiden mukaan:

” Yritykset, jotka ovat tänä päivänä soveltaneet osatuloutusta haluavat soveltaa sitä myös jatkossa eivätkä siirtää myynnin tuloutusta

myöhemmäksi. Silloin se edellyttää sopimusehtojen läpikäyntiä ja läpikäynti johtaa todennäköisesti tarpeeseen tehdä muutoksia sopimusehtoihin jo ennen standardin käyttöönottoa.”

IFRS-asiantuntijan mukaan yhtiön tulee olla tarkkana, jos yhtiön myyntiin liittyy esimerkiksi takuita, palautusoikeuksia tai takaisinostosopimuksia. Uuden standardin mukaan yhtiö saa kirjata myyntituotoiksi vain todennäköisimmän määrän, johon se uskoo olevansa oikeutettu. Joten tuotteista, jotka odotetaan palautuvan, ei kirjata myyntituottoja. Jos yhtiön myyntiin liittyy edellä mainittuja tekijöitä, sen tulee arvioida niiden vaikutusta myyntituottojen määrään. Otetaan esimerkiksi vähittäiskauppias. Kyseisellä toimijalla on historiatietoihin perustava tilasto siitä, että viisi prosenttia myydyistä hyödykkeistä palautetaan myynnin jälkeen. Tämän jälkeen vähittäiskauppias tulouttaa vain 95 prosenttia myyntituloista, sillä se on todennäköisin määrä, johon hän uskoo olevansa oikeutettu. Viidestä prosentista tehdään varaus.

Monet yhtiöt antavat tuotteilleen takuun, jonka käsittely on riippuvainen siitä, myykö yhtiö takuun erillisenä erikseen hinnoiteltavana osana tuotetta vai onko kyseessä esimerkiksi normaali kuluttajasuojalain perusteella määräytyvä takuu. Ensiksi mainitussa tapauksessa takuu on erotettava kokonaishinnasta erilliseksi suoritevelvoitteeksi ja tuloutettava myöhemmin erillään itse tuotteesta. Jos asiakkaalla ei ole optiota erillisen takuun ostamiseen, on yhtiön käsiteltävä takuu varauksena, jolloin se ei ole IFRS 15:sta piirissä.

4.4.2 Liitetietovaatimukset IFRS 15:n mukaisesti

Tilinpäätöksen käyttäjät ovat toivoneet saavansa aiempaa informatiivisempaa ja parempaa tietoa tilinpäätöksistä päätöksentekonsa tueksi. Asiantuntijoiden mukaan IFRS 15 -standardi tulee lisäämään huomattavasti IFRS-raportoitujen liitetietovaatimuksia. IFRS-asiantuntijan mukaan yrityksissä mietitään jatkossa entistä enemmän myös olennaisuuden käsitettä liitetietojen laadinnassa. IFRS-asiantuntijan mukaan:

”Tässä on samaan aikaan menossa keskustelu olennaisuuden käsitteestä tilinpäätöksen liitetietojenkin kannalta, koska tilinpäätökset ovat nykyisin monta kymmentä sivua pitkiä. Keskustelussa painottuu se, että sen sijaan, että kaikki yhtiöt esittäisivät kaikki standardien edellyttämät liitetiedot, niin yritykset saisivat itse määritellä mikä heistä on olennaista tietoa. Lähtökohtaisesti myynnin tulouttamista koskevat liitetiedot ovat aina sijoittajia kiinnostavia, joten yrityksissä tulee panostaa IFRS 15 -standardin

edellyttämien liitetietojen selkeään esittämistapaan sekä siihen, että liitetiedot antavat oikean kuvan yhtiön myyntiin vaikuttavista tekijöistä”.

IFRS 15:n mukaan tilinpäätöksessä esitettävien liitetietojen tavoitteena on tarjota riittävästi tietoja, jotta tilinpäätöksen käyttäjien olisi mahdollista ymmärtää sopimuksista syntyvien myyntituottojen ja rahavirtojen luonnetta, määrää, ajoittumista ja epävarmuutta.

Haastateltavien mukaan vielä ei ole kuitenkaan varmaa millaisiksi liitetiedot muodostuvat uuden standardin käyttöönoton jälkeen. Standardin soveltamisohjeistuksessa on ohjeistusta liittyen myyntituottojen jaottelun esittämiseen, jota voidaan käyttää apuna yllä mainitun tavoitteen saavuttamiseksi. Se on kuitenkin varmaa, että aina uuden standardin julkaisun myötä liitetietojen pituus kasvaa.

4.4.3 Standardin käyttöönoton vaikutukset

IFRS 15 -standardia ei ole vielä tämän opinnäytetyön aikana hyväksytty Euroopan Unionin alueella käytettäväksi. Tämän hetkisen suunnitelman mukaan IFRS-raportojien tulee soveltaa standardia 1.1.2018 lähtien. Jos Euroopan Unioni ei hyväksy standardia sellaisena kuin se on nyt esitetty, standardin käyttöönotto tulee viivästyään ja myynnin tulouttamisessa tullaan soveltamaan jatkossa tällä hetkellä käytössä olevia standardeja. IFRS-raportoitajat joutuvat kuitenkin valmistautumaan standardin käyttöönottoon, vaikka lopullista hyväksymistä standardilla ei vielä ole.

Uuden standardin käyttöönotto on IFRS-raportoijille useamman tilikauden kestävä projekti. Kuten luvussa 3.3 mainittiin uudella standardilla voi olla suuriakin vaikutuksia yrityksen toimintaan ja raportointiin. Joillakin toimialoilla IFRS 15 voi muuttaa merkittävästi tilinpäätöksessä esitetyn liikevaihdon määrää. Tämän vuoksi sijoittajaviestintä nousee merkittävään rooliin muiden standardin vaikutusten selvitysten yhteydessä. Yhtiön tulee liittää konsernitilinpäätöksen liitetietoihin selvitys tilikaudella sovelletuista uusista standardeista sekä myöhemmin sovellettavista standardeista. Esimerkiksi Sanoma Oyj:n vuoden 2014 konsernitilinpäätöksen liitetiedoissa IFRS 15 -standardi oli kuvattu seuraavasti:

”IFRS 15 Myyntituotot asiakassopimuksista (sovellettava 1.1.2017 ja sen jälkeen alkavilla tilikausilla). Standardin mukaan tuotot kirjataan määrään jonka yhtiö odottaa saavansa, kun tavara on toimitettu tai palvelu suoritettu asiakkaalle. IFRS 15 tarjoaa entistä jäsennellymmän lähestymistavan myyntituottojen tunnistamiseen ja kirjaamiseen. Uusi standardi koskee kaikkia yhtiöitä ja korvaa nykyiset standardit ja niiden tulkinnat. Konsernissa

arvioidaan parhaillaan standardin vaikutuksia. Standardia ei ole vielä hyväksytty sovellettavaksi EU:ssa” (Sanoma Oyj 2014, 26)

Useasti tämä selvitys tehdään ulkopuolisen IFRS-asiantuntijan avustuksella. Suurimmissa pörssiyhtiöissä on omat IFRS-asiantuntijat, jotka vastaavat uusien standardien vaikutusten selvittämistä ja niiden soveltamisen aloittamisesta. Asiantuntijoiden mukaan:

”Yleensä jos yrityksellä ei ole ollenkaan tietämystä me (IFRS-asiantuntijat) pidetään heille alustus ja laaditaan yhdessä suunnitelma ja aikataulu, milloin heillä pitäisi olla tiedossa standardin vaikutukset. Tehdään projektisuunnitelma. Yleensä isoissa yrityksissä on tälle asialle vihkiytynyt henkilö, joka ottaa tämän projektin hoidettavakseen. Tämä henkilö on meillä aisaparina”

”Pörssiyhtiöissä on talousosastolla IFRS asiantuntijat, jotka vastaavat näistä”

Käyttöönoton tullessa ajankohtaiseksi yhtiöllä täytyy olla tietämys ja tulkintaohjeet siitä, miten kyseessä olevaa standardia tullaan soveltamaan yrityksessä. Suurimmat tilintarkastusyhteisöt ovat järjestäneet IFRS 15 -standardiin liittyviä asiakastilaisuuksia lisätäkseen asiakkaitensa tietoa tulevista muutoksista. Myös ulkopuoliset tahot kuten Suomen Finanssivalvonta, jonka tehtävänä on valvoa muiden tehtävien lisäksi myös Suomen pörssin toimintaa, valvoo uusien IFRS-standardien käyttöönoton selvityksiä. Finanssivalvonta on jo etukäteen kertonut listayhtiötilaisuuksissaan, että Finanssivalvonta tulee lähettämään pörssiyrityksille kyselyn vuoden 2016 aikana liittyen yritysten valmistautumiseen IFRS 15:n käyttöönottoon. IFRS-asiantuntijan mukaan standardin vaikutuksista ja tulkintaohjeista voidaan tarpeen vaatiessa järjestää keskustelutilaisuuksia. Jos tulevassa standardissa on kohtia, jotka voivat sisältää riskin siitä, että standardia voitaisiin tulkita monella eri tavalla, suuret neuvontapalveluja tarjoavat yhtiöt voivat neuvotella keskenään jonkun kohdan tulkitsemisesta tietyllä tavalla. Jos taas samanlainen tulkintaongelma kohdistuu johonkin tiettyyn toimialaan, voidaan kyseisen toimialan edustajat pyytää kokoontumaan ja neuvottelemaan koko toimialaa koskevasta tulkinnasta. Tällä pyritään siihen, että kaikki samalla toimialalla toimivat yritykset soveltaisivat jotakin standardin kohtaa samalla tavalla ja näin ollen tilinpäätöksessä olevat luvut olisivat paremmin vertailukelpoisia.

Uusista standardeista julkaistaan yleensä useampia eri luonnoksia. Luonnosten julkaisemisen ja standardin käyttöönoton välinen aika ei välttämättä ole aina kovin pitkä,

joten yhtiöiden täytyy arvioida standardin vaikutukset aina sen luonnoksen pohjalta, joka on viimeiseksi julkaistu. Tämä saattaa tarkoittaa, että yhtiön tulee tehdä uusi arviointi saman standardin osalta useampaan kertaan. IFRS 15 -standardissa vaikutukset eivät ulotu vain yhtiön laskentapuoleen vaan standardin vaikutukset ulottuvat myös yrityksen koko myyntiin. Standardiuudistus ja sen vaikutukset myyntisopimusten laatuun ja esittämiseen tulee jalkauttaa ajoissa niille henkilöille, jotka ovat vastuussa myyntisopimusten tekemisestä ja neuvottelemisesta asiakkaiden kanssa. IFRS-asiiantuntijan mukaan uuden standardin vaikutusten arviointi ja useamman eri luonnosversion läpikäyminen ei ole aina yhtiöille mielekästä:

”Merkittävimmistä yhteisprojekteista on tullut tällaisia ikuisuusprojekteja, joten yrityksetkin ovat vähän ihmeissään siitä, että tuleeko standardi vai ei”

4.5 Vaikutus tilintarkastukseen

4.5.1 Ennen IFRS 15 -standardin käyttöönottoa

Tilintarkastajan täytyy olla tietoinen vallitsevista ja tulevista standardeista. Esimerkiksi liikevaihdon tarkastaminen ei olisi mahdollista, jos tilintarkastajalla ei olisi päivitettyjä tietoja käytettävistä tuloutusperiaatteista ja niitä ohjaavista standardeista. TTL:n (13.4.2007/459) neljännen luvun 21 § on säädetty ammattitaidon ylläpitämisestä ja kehittämisestä. Kouluttamalla ja päivittämällä olemassa olevia tietojaan tilintarkastaja toteuttaa kyseistä lain vaatimaa pykälää.

Ennen uuden standardin käyttöönottoa tai soveltamisen siirtymävaiheessa standardimuutos ei vaikuta tilintarkastajan toimintaan juuri ollenkaan. Jos yrityksessä ei työskentele omaa IFRS-asiiantuntijaa, tilintarkastaja on yleensä henkilö, jolta kysytään ensimmäisenä neuvoa standardimuutoksen vaikutuksista. Tilintarkastajan tehtävänä ei ole kuitenkaan neuvoa asiakasta tulkitsemaan jotakin standardia tietyllä tavalla. Tämä toimintatapa johtaisi ristiriitaan tilintarkastajan ja tarkastettavan yhtiön välillä.

Tilintarkastaja ei voi tarkastaa itse tekemäänsä työtä. KHT-tilintarkastajan mukaan:

”Tilintarkastaja ottaa ensin sen kannan, että mitä mieltä asiakas on tästä asiasta. Me emme voi asiakkaalle sanoa tilintarkastajina, että tulkitkaa standardia tällä tavalla. Me emme voi tarkastaa itse tekemäämme työtä. Asiakas, he tekevät sen päätöksen, että miten he itse ajattelevat sen. Me voidaan se sitten kyseenalaistaa, onko sitä meidän mielestä tulkittu oikein. Asiakkaalla kuitenkin vastuu siitä, miten he tulkitsevat tiettyä standardia”.

Suomessa listayhtiöiden on pitänyt laatia konsernitilinpäätöksensä IFRS muotoisena vuodesta 2005 lähtien. IFRS on suomalaisen kirjanpitojärjestelmään FAS:iin verrattuna moniulotteisempi ja siihen liittyy paljon tulkinnanvaraisia kohtia. Yritysten voi olla hankalaa selvittää IFRS:n vaikutuksia, jos yrityksessä ei toimi asialle vihkiytynyttä henkilöä. Suuret tilintarkastusyhtiöt ovat tärkeässä roolissa IFRS-neuvontapalveluiden tarjoamisessa yrityksille. Ennen uuden standardin käyttöönottoa tilintarkastajan tehtäväksi jää asiakkaan herätteleminen siihen, että uusi standardi on tulossa sovellettavaksi ja yrityksen tulisi ryhtyä selvittämään sen vaikutuksia yhtiön toimintaan. Tilintarkastaja voi myös ohjata asiakkaan ostamaan neuvontapalvelun ulkopuoliselta asiantuntijayhtiöltä, jos asiantuntemusta ei löydy yrityksen sisältä. Vastuu uusien standardien huomioon ottamisesta ja vaikutusten selvittämisestä on kuitenkin yhtiöllä itsellään. Asiantuntijoiden mukaan:

”Tilintarkastajille jää ainut rooli, että herättelee asiakasta. Otetaan asiantuntijat mukaan niihin projekteihin”

”Me voidaan vaan varmentaa ja kysellä, että olettehan te ottaneet huomioon tämän, mutta itse tarkastus mielessä se ei ennen sitä (käyttöönottoa) vaikuta mitenkään. Voidaan ohjata asiakas ostamaan neuvonantopalveluja joko meiltä tai ne voi ostaa sen joltain muulta, mutta kuhan ne ostavat sen”.

4.5.2 IFRS 15 -standardin käyttöönoton jälkeen

Standardimuutos vaikuttaa tilintarkastukseen varsinaisesti vasta standardin käyttöönoton jälkeen. Standardin tarkastaminen lähtee sovelletun käyttöönottomenetelmän varmentamisesta. Tilintarkastajan täytyy varmistua siitä, että yhtiö on ottanut uuden standardin käyttöön standardin hyväksymällä tavalla ja tehnyt tarvittavat oikaisut sovellettavan vuoden alkavaan taseeseen oikein, jos yhtiö on soveltanut täysin tai osittain takautuvaa menetelmää. Vaikka itse standardin tarkastaminen on vain pieni osa tietyn yhtiön tilintarkastusta, vaikuttaa se luvussa 2.1. mainittuun tilintarkastuksen suunnitteluun ja toteutukseen. Kuten luvussa 2.1.2 mainittiin, tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys tarkastettavasta yhtiöstä ja ottaa huomioon sen taloudellista raportointia koskevat standardit, ja se, milloin ja miten yhtiö ryhtyy noudattamaan kyseisiä vaatimuksia. IFRS 15 -standardin kannalta tämä tarkoittaa sitä, että tilintarkastajan tulee tutustua uuden standardin sisältöön ja siihen miten se tulee vaikuttamaan yhtiön toimintaan. IFRS 15 tulee vaikuttamaan merkittävästi joidenkin yhtiöiden tuloutusperiaatteeseen ja siten tilinpäätöksessä esitettyihin lukuihin, joten se täytyy ottaa huomioon jo tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa.

Jos tilintarkastaja on menetellyt TTL:n (13.4.2007/459) velvoittamalla tavalla, hänellä on tarvittavat tiedot uudesta standardista sen käyttöönotto hetkellä. Standardin käyttöönoton jälkeen tilintarkastaja varmentaa yrityksen tapahtumia tilintarkastussuunnitelman mukaisesti. Suurin osa yhtiön tilintarkastuksesta tehdään jo kuluvan tilikauden aikana. Kauden aikainen tarkastus helpottaa sekä yhtiön että tilintarkastajan toimintaa. Yhtiöllä on mahdollisuus korjata esimerkiksi kauden aikaisessa tarkastuksessa ilmenneet standardin tulkintavirheellisyudet ennen lopullista tilinpäätöksen laatimista. IFRS 15 -standardin käyttöönotto tuo joitakin konkreettisia muutoksia liikevaihdon varmentamiseen. Varmentaessaan myyntituottojen oikeellisuutta tilintarkastajan tulee käydä läpi IFRS 15 -standardin mukainen viisivaiheinen malli. KHT-tilintarkastajan sanoin:

”Tämä tarkoittaa, että meidänkin (tilintarkastajien) pitää käydä läpi kaikki ne viisi kohtaa ja tulkita että miten se vaikuttaa mihinkin”

Kuten luvussa 4.5 mainittiin, IFRS 15:n myötä sopimusten tärkeys kasvaa merkittävästi, sillä tulouttaminen perustuu sopimuksissa neuvoteltuihin ehtoihin. Tämä tarkoittaa tilintarkastajan kannalta olemassa olevien sopimuksien entistä tarkempaa läpikäyntiä. Koska IFRS 15:n mukaiset sopimukset määrittelevät pitkälti koko tuloutusprosessin käsittelemisen, tilintarkastajan tulee hankkia uutta tilintarkastusevidenssiä siitä, täyttääkö varmennettavat sopimukset standardin kriteerit. Sopimuksen katsotaan olevan olemassa, jos se täyttää luvussa 3.2.1 listatut kriteerit. Esimerkiksi todennäköistä vastikkeen saamista varmennettaessa tilintarkastaja voi hankkia evidenssiä kyseessä olevan asiakkaan luottokelpoisuudesta. Ensimmäisenä vuotena tilintarkastajan tulee myös arvioida uudet prosessit ja kontrollit sen varmentamiseksi ovatko olemassa olevat sopimukset olemassa. Käytännössä sopimusten varmentaminen tapahtuu keskustelun välityksellä. Tilintarkastaja keskustelee asiakkaan kanssa miksi he ovat tehneet jonkun asian tietyllä tavalla, jonka jälkeen tilintarkastaja varmentaa muita tiedonlähteitä hyväksikäyttäen onko asiakkaan käyttämä tapa heidän mielestään oikein. KHT-tilintarkastajan sanoin:

”Sopimukset pitää lukea tosi tarkkaan. Yleensä tuo menee niin, että kysytään asiakkaalta että mitä te olette sopineet jonka jälkeen luetaan se sopimus. Se ei tarkoita sitä, että meille annetaan nippu sopimuksia ja sanotaan, että lukekaa nämä. Ensin keskustellaan asiakkaiden kanssa, miten tämä toimii ja mitä olette tehneet. Sen jälkeen vaan varmennetaan se sopimus, että se varmasti menee niin”.

Tarpeen vaatiessa asiakkaalta voidaan kysyä lisäselvitystä siitä, miksi asiakas on esimerkiksi tässä tapauksessa tulouttanut myyntituottoja tietyllä tavalla ja tulkinneet kyseessä olevaa standardia niin kuin ovat. Lisäselvityksen jälkeen tilintarkastaja voi keskustella asiakkaan kanssa, pitäisikö käytettyä tulkintaa mahdollisesti muuttaa.

Asiantuntijoiden mukaan:

”Eli asiakkaat kertovat minkälaisia sopimukset ovat ja miten ne tänä päivänä tuloutetaan. Sitten aletaan katsoa sitä, miten ne istuvat uusiin säädöksiin ja mitkä ovat ne osa-alueet, jotka vaativat tarkempaa analyysia”

”Se mietitään kerran ja sitten tulkitaan kaikkiin sopimuksiin samalla tavalla. Ettei tarvitse miettiä joka ikistä myyntisopimusta erikseen, vaan tulkinta tehdään aina samalla tavalla. Tietenkin riippuen siitä millaista toiminta on. Se tehdään kerran se tulkinta ja sen jälkeen se ajatellaan, että se on niin kaikissa (sopimuksissa).”

KHT-tilintarkastajan mukaan tarkastaessaan suoritevelvoitteiden oikeellisuutta, tilintarkastajan harkintaan jää varmentaa suoritevelvoitteiden kriteerien täyttyminen. Keskustelemalla yhtiön kanssa, tilintarkastaja voi huomata miten yhtiö on ratkaissut suoritevelvoitteiden jakamisen. Käsitelläänkö tuotteet ja palvelut erillisinä vai yhtenä kokonaisuutena ja miksi asiakas toimii tietyllä tavalla. Tilintarkastajan on myös hyvä huomioida millaisia muutoksia standardin käyttöönotto on tuonut tarkastettavan yhtiön IT-järjestelmiin ja muodostaa kuva siitä vaikuttavatko nämä muutokset tarkastuksen riskitasoon.

Transaktiohintaa määriteltäessä tilintarkastajan on oltava erityisen tarkkana. Kuten luvussa 4.4.1 mainittiin, uuden standardin mukaan myynti saadaan tulouttaa vasta, kun on erittäin todennäköistä että yhtiö tulee saamaan vastikkeen sen luovuttamia tavaroita ja palveluita vastaan. Tämän vuoksi tilintarkastajan tulee hankkia tietoa siitä liittyykö yhtiön johonkin asiakkaaseen sellaisia riskejä, että jokin osa myynnistä pitäisi jättää kirjaamatta siihen ajankohtaan kunnes on erittäin todennäköistä, että yhtiö tulee vastikkeen saamaan. Tarkastaessaan transaktiohinnan kohdistamista suoritevelvoitteille, tilintarkastajan täytyy varmentaa, että myyntihinta on kohdistettu suoritevelvoitteille tietyn logiikan mukaisesti. Jos myyntihintaan liittyy merkittäviä alennuksia tai muita muuttuvia vastikkeitä, tilintarkastajalta edellytetään harkintaa siinä vaiheessa, kun mietitään ovatko muuttuvat vastikkeet kohdistettu oikein. IFRS 15 -standardi antaa paljon yksityiskohtaisempaa ohjeistusta myynnin tulouttamiseen, jossa riskien ja hyötyjen siirtyminen on vain yksi

indikaattori. Tilintarkastajan tulee varmentaa, että yritys tulouttaa myyntiä annettujen uusien kriteerien avulla.

IFRS 15 tarjoaa paljon yksityiskohtaisempaa ohjeistusta ja tarkempia kriteerejä myynnin tulouttamiseen kuin IAS 18 ja IAS 11 -standardit. Tämän vuoksi tulkinnanvaraisia kohtia pitäisi olla vähemmän ja sitä kautta helpottaa myös myyntitoimintojen tilintarkastusta. Kun tarkastustoimenpide voidaan kohdistaa vain yhteen standardiin, selkeyttää se tilintarkastajan työtä. Ajallisesti liikevaihtoerän tarkastamiseen uudella standardilla ei vaikuta olevan suurta vaikutusta. Standardin vaikutuksien varmentaminen on vain yksi osa myynnin tarkastukseen liittyvä tekijä. Standardilla ei itsessään ole vaikutusta analyttisiin tai yksittäisten tapahtumien tarkastamiseen. Ensimmäisenä vuonna IFRS 15:tä sovellettaessa liikevaihtoerän ja siihen liittyviin liitetietojen varmentamiseen todennäköisesti menee enemmän aikaa. Myös lisääntyneet liitetietovaatimukset lisäävät tilintarkastajan tarkastukseen käyttämää aikaa. Kun jokin luku on sanallisesti avattu yrityksen liitetiedoissa, tilintarkastajan täytyy pystyä ymmärtämään ja varmentamaan, että avattu asia on kirjoitettu oikein. KHT-tilintarkastajan sanoin:

”Liitetietojen varmentamiseen tulee kulumaan lisää aikaa. Jos kirjoitetaan jokin luku auki, sen tarkastaminen ei ole kovin helppoa, koska pitää oikeasti ymmärtää onko se kirjoitettu oikein. Siihen muutoseikkojen läpikäymiseen menee enemmän aikaa tulevaisuudessa”.

Koska sopimukset ovat uuden standardin myötä yhä tärkeämmässä roolissa, myös niiden varmentamiseen kuluu enemmän aikaa. Kuten aiemmin mainittiin, tämä ei tarkoita sitä, että tilintarkastaja tulee käymään jokaisen tarkastettavan sopimuksen alusta loppuun saakka läpi, vaan varmentaminen tapahtuu keskustelemalla yrityksen kanssa ja sen jälkeen varmentamalla otantamaisesti onko yritys toiminut niin kuin he ovat kertoneet. Tarkastettava yhtiö selvittää tilintarkastajalle miten he ovat tulkinneet uuden standardin sopimuksissa ja tilintarkastaja ottaa kantaa vain siihen, onko se tarkastajan mielestä tehty oikein.

4.5.3 IFRS 15:n vaikutus kannanottotaseeseen tilintarkastukseen

Luvussa 2.2.3 on lueteltu myyntitoimintojen varmentamisessa apuna käytettävät kannanotot: tapahtuminen, täydellisyys, oikeellisuus, katko ja luokittelu. Jos tarkastellaan kannanottoja IFRS 15:n kautta, voidaan tehdä seuraavia havaintoja:

- Tapahtuminen-kannanotossa tilintarkastaja pyrkii varmistumaan siitä, ovatko kirjatut myyntitapahtumat todellisuudessa tapahtuneet. IFRS 15:n mukaan sopimuksen tulee täyttää luvussa 3.2.1 mainitut kriteerit, jotta sen voidaan katsoa olevan olemassa. Tapahtuminen-kannanotossa varmennetaan se, ettei liikevaihtoon ole kirjattu sellaisten sopimusten myyntituottoja, jotka eivät täytä standardin kriteerejä.
- Täydellisyys-kannanotossa tilintarkastaja pyrittiin varmentaa, ovatko kaikki tapahtumat tulleet laskutetuiksi ja kirjatuiksi yhtiön kirjanpitoon. Tätä kannanottoa voidaan katsoa IFRS 15:n kautta niin, että ovatko kaikkien täyttyneiden suoritevelvoitteiden myyntituotot kirjattu yhtiön kirjanpitoon.
- Oikeellisuus-kannanotossa varmistetaan käytettyjen hintojen ja sovittujen toimitusehtojen oikeellisuutta. IFRS 15:n kautta katsottuna oikeellisuutta voidaan arvioida siten, että ovatko suoritevelvoitteet ja transaktiohinnat määriteltä oikein.
- Katkolla tarkoitetaan liiketapahtumien kirjaamista oikealle tilikaudelle. IFRS 15:n mukaan suoritevelvoitteet tuloutetaan niiden täytyttyä. Tilintarkastaja varmentaa, ovatko yhden sopimuksen erilliset suoritevelvoitteet tuloutettu ajan kuluessa tai yhden sopimuksen yksi, monta eri komponenttia sisältävä suoritevelvoite, tuloutettu yhtenä ajankohtana.
- Luokittelu-kannanotolla tilintarkastaja tarkastaa, ovatko myyntilaskut tiliöity oikein tilikartan mukaisesti. IFRS 15:llä ei ole olennaista vaikutusta luokittelu-kannanottoon.

KHT-tilintarkastajan mukaan suurin merkitys IFRS 15:llä on katkon varmentamiseen. Kuten luvussa 2.1.3 mainittiin, kannanottotasoista tilintarkastusta tehdään, jotta tilintarkastaja pystyy tekemään päätöksen tarvittavista tilintarkastustoimenpiteistä tilintarkastusevidenssin hankkimiseksi. IFRS 15:n näkökulmasta katsottuna tilintarkastajan tulee hankkia soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä varmentaakseen sen, että yhtiö on soveltanut standardia oikein. Tällaisia toimenpiteitä voivat olla esimerkiksi sopimusten olemassa olon fyysinen varmentaminen tai tulouttamiskriteerien läpikäyminen esimerkiksi hankkimalla tietoja asiakkaiden maksukyvystä (luku 3.2.1: vastikkeen saamisen todennäköisyys).

5 Yhteenveto

Tutkimuksen ensimmäisessä teemassa käsiteltiin standardimuutoksen vaikutuksia IFRS-raportoitien myynnin tulouttamisperiaatteisiin ja tilinpäätösraportointiin. IFRS 15 -standardi on vain yksi osa laajempaa tilinpäätöskäytäntöjen uudistamisprojektia. IASB ja FASB pyrkivät vähentämään Yhdysvalloissa sovellettavan US GAAP-tilinpäätöskäytännön ja kansainvälisesti sovellettavan IFRS-tilinpäätöskäytännön välisiä eroja, jotta eri maiden tilinpäätökset olisivat helpommin vertailtavissa keskenään. IFRS 15 -standardi on yksi merkittävimmistä muutoksista, koska se tulee vaikuttamaan esitetyn liikevaihdon määrään. Tällä hetkellä sovellettavat standardit eivät enää vastaa IFRS-raportoitien nykyhetkisiin tarpeisiin ja niitä on jouduttu täydentämään useammalla eri tulkinnalla. IFRS 15:n tavoitteena on vastata näihin puutteisiin ja tarjota entistä parempaa informaatiota tilinpäätöksen käyttäjille.

IFRS 15:llä tulee olemaan vaikutuksia etenkin telekommunikaatioalaan, kiinteistökauppa- ja rakennusalaan, ohjelmistojen tuottajiin, lisensoijiin ja kaikkiin sellaisiin yhtiöihin, joilla on projektimyyntiä tai joilla myytävä tuote koostuu useasta komponentista. Kaikki yritykset joutuvat arvioimaan standardin vaikutukset, mutta on hyvin todennäköistä, että osaan toimialoista standardiuudistuksella ei vaikuttaisi olevan merkittäviä muutoksia. Kaikkia toimialoja kuitenkin koskevat lisääntyneet liitetietovaatimukset.

IFRS 15 -standardi sisältää nykyisiä standardeja enemmän ohjeistusta ja antaa täten vähemmän tulkinnanvaraa. Uudessa standardissa tulouttamisperiaatteen kriteerit ovat paljon tiukemmat, mikä saattaa muuttaa merkittävästi kirjattujen myyntien ja niiden tuloutuksen määrää sekä tulouttamisen ajankohtaa.

IFRS 15:ttä voidaan soveltaa viisivaiheisen mallin avulla. Sopimukset sekä niiden sisältö nousevat merkittävään asemaan uuden standardin myötä. Myyntituotot tullaan tulouttamaan sopimuksissa määriteltyjen asioiden perusteella, joten yhtiöiden tulee tarkastaa noudattavatko heidän nykyisin käytössä olevat sopimukset standardissa määriteltyjä kriteerejä. Se miten sopimuksen suoritevelvoitteet tullaan yksilöimään vaikuttaa suoraan tulouttamisen ajankohtaan. Jos sopimuksessa on useita erillisiä suoritevelvoitteita, ne saadaan tulouttaa sitä mukaa kuin ne tulevat toteutuneiksi. Jos sopimuksessa on vain yksi usean komponentin sisältävä suoritevelvoite, näitä erillisiä komponentteja ei saa tulouttaa ennen kuin koko suoritevelvoite tulee täytetyksi. Transaktiohintaa määritellään erillismyyntihintojen mukaisesti. Hinta muodostuu siis sen mukaan, mitä jokin komponentti maksaisi yksittäisesti ostettuna. Jos markkinahintaa ei ole saatavilla, erillishinta muodostuu komponentin kate rakenteen perusteella. Myyntituottoja

tulouttaessaan yhtiön täytyy ottaa huomioon IFRS 15:n kriteerit myynnin tulouttamiselle. Uuden standardin mukaan riskien ja hyötyjen siirtyminen asiakkaalle on vain yksi indikaattori muiden kriteerien joukossa. Kriteerit ovat siis tiukemmat ja tämä todennäköisesti tulee johtamaan siihen, että myyntituottojen tulouttaminen viivästyy totutusta.

Tilintarkastajalla on lain ja ISA-standardien velvoittama vastuu päivittää ammattitaitoaan. Uusiin standardeihin perehtyminen on osa ammattitaidon ylläpitämistä. Ennen uuden standardin käyttöönottamista tai sen siirtymävaiheessa standardimuutos ei vaikuta tilintarkastajan toimintaan juuri ollenkaan muuten kuin kouluttautumisen osalta. Koulutuksissa tilintarkastajat tutustuvat uusiin standardeihin ja perehtyvät niistä aiheutuviin mahdollisiin muutoksiin. Yritykset kääntyvät yleensä tilintarkastajan puoleen, kun uuden standardin vaikutusten selvittäminen tulee ajankohtaiseksi. Tilintarkastaja ei voi kuitenkaan toimia neuvonantajana, vaan hänen tehtäväkseen jää ohjata asiakas hankkimaan tarvittavat asiantuntijapalvelut joltakin ulkopuoliselta taholta, jos yrityksen sisällä ei toimi omaa IFRS-asiantuntijaa.

Tilintarkastaja toimii määritellyn tilintarkastussuunnitelman mukaisesti.

Tilintarkastussuunnitelmassa on jo täytynyt ottaa huomioon uuden standardin vaikutukset myynnin tuloutusperiaatteiden muutokseen ja siten liikevaihtoerän tarkastamiseen. Standardin ensimmäisenä soveltamisvuonna, liikevaihtoerän tilintarkastaminen voi olla hankalampaa ja tilintarkastajan on hyvä varata siihen enemmän aikaa. Liitetietojen varmentamiseen kuluu huomattavasti enemmän aikaa, koska tilintarkastajan täytyy oikeasti ymmärtää onko auki kirjoitetut luvut avattu liitetietoihin oikein. Myös sopimusten varmentamiseen ja standardin uusien kriteerien läpikäymiseen saattaa kulua aiempaa pidempään. Ensimmäisen tarkastusvuoden jälkeen liikevaihtoerän tilintarkastus tulee todennäköisesti helpottumaan merkittävästi, koska IFRS 15 sisältää paljon yksityiskohtaisempaa ohjeistusta ja tulkinnanvaraisia asioita tulee olemaan vähemmän.

IFRS 15:ttä voidaan soveltaa myös myynnin kannanottotasoiseen tilintarkastukseen. Tapahtuminen kannanotossa pyritään varmistumaan, ettei liikevaihtoon ole kirjattu sellaisten sopimusten myyntituottoja, jotka eivät täytä standardin kriteerejä. Täydellisyys kannanotossa voidaan varmentaa sitä, ovatko kaikki täyttyneet suoritevelvoitteet kirjattu yrityksen kirjanpitoon. Oikeellisuus kannanotossa varmennetaan suoritevelvoitteiden ja transaktiohintojen oikein määrittelemistä. Katko on IFRS 15:n kannalta merkittävin, sillä uusien kriteerien myötä tuloutuksen ajankohta saattaa muuttua. Hankittavan tilintarkastusevidenssin määrään vaikuttavat kannanottotasoisesta tilintarkastuksesta

tehdyt havainnot. IFRS 15:n varmentamiseksi tilintarkastaja tulee hankkia evidenssiä siitä, tulevatko standardin kriteerit täytetyiksi.

6 Pohdinta

Alkuperäisen suunnitelman mukaan standardin olisi pitänyt tulla sovellettavaksi 1.1.2017 sekä Yhdysvalloissa että IFRS-raportointia soveltavissa maissa. Tämä olisi mahdollistanut liikevaihdon luotettavamman vertailun US GAAP:n ja IFRS-tilinpäätösten välillä. Tämän opinnäytetyön aikana kuitenkin selvisi, että sekä FASB että IASB ovat lykanneet standardin käyttöönottoa ainakin vuodella. Standardia ei siis ole hyväksytty EU:n alueella, joten standardin soveltaminen lykkääntyy myös EU:ssa. Tutkimuksessa selvisi myös se, että vaikka tavoitteena oli samankaltaistaa US GAAP:n ja IFRS:n välisiä tuloutusperiaatteita, uusi standardi tulee olemaan tietyiltä osin erilainen riippuen siitä, kumpaa tilinpäätöskäytäntöä sovelletaan. Voidaan siis todeta uudistuksen lisäävän jonkin verran US GAAP:n ja IFRS:n vertailtavuutta, mutta jatkossakin tilinpäätöksen käyttäjän on hyvä huomioida tietyt eroavaisuudet. Standardiuudistus tulee siis myös myöhästymään tavoitellusta soveltamisen käyttöönottoajasta.

Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta standardimuutoksien olevan erittäin haasteellisia ja resursseja kuluttavia projekteja niitä soveltaville yrityksille. IFRS-tilinpäätöskäytäntöä kehitetään jatkuvasti, jotta se vastaisi entistä paremmin yritysten ja tilinpäätöksiä käyttävien henkilöiden tarpeisiin. Tavoitteen päämäärä on hyvä, mutta yrityksille jatkuvien standardimuutoksien perässä pysyminen voi olla haasteellista varsinkin niissä yrityksissä, joissa ei toimi omaa IFRS-asiantuntijaa. Lisäksi useat eri standardiluonnokset ja aikataulujen muutokset standardien käyttöönotossa teettävät huomattavasti ylimääräisiä kuluja yrityksille. Tutkimuksesta kävi myös ilmi se, että jokainen uusi standardi tarkoittaa lisääntyneitä liitetietoja. Vaikka uusissa standardeissa painotetaan olennaisen tiedon esittämistä, voidaan kyseenalaistaa, kuinka paljon monikymmensivuisiksi paisuneet tilinpäätökset tuottavat enää lisäarvoa tilinpäätöksen käyttäjille.

Tutkimuksen perusteella voidaan todeta IFRS 15 -standardin selkeyttävän yritysten tulouttamisperiaatteita. Koska yksityiskohtaisempaa ohjeistusta tulee olemaan enemmän, tulkinnanvaraisia asioita pitäisi olla vähemmän. On kuitenkin merkittävää huomata se, että uudella standardilla on mahdollisesti niin suuria vaikutuksia joihinkin toimijoihin, että ne saattavat joutua muuttamaan koko toimintatapaansa.

Tilintarkastuksen kannalta IFRS 15:n pitäisi helpottaa liikevaihdon varmentamista. Tutkimuksen perusteella vain ensimmäisenä vuonna sopimusten läpikäymisen ja liitetietojen varmentamiseen tulee todennäköisesti kulumaan aiempaa pidempään. Liikevaihto on aina IFRS-tilinpäätöksen laativissa yhtiöissä niin merkittävä ja olennainen

osa yrityksen tilinpäätöstä, että se täytyy aina tarkastaa. Tämän olennaisuuden vuoksi tilintarkastajien täytyy olla tietoisia siihen vaikuttavista tekijöistä, kuten sovellettavista standardeista. Se missä roolissa tilintarkastaja yhtiössä toimii, voi aiheuttaa välillä problematiikkaa. Tilintarkastaja ei voi toimia neuvonantajana tarkastamassaan yhtiössä, mutta tilintarkastaja on yleensä se henkilö kenen puoleen yhtiö kääntyy tulkinvaraisissa ongelmissa. Tilintarkastajan ja neuvonantajan välinen rooli voi olla välillä vaikeasti hahmoteltavissa.

6.1 Jatkotutkimusaiheet

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli arvioida niitä vaikutuksia, joita IFRS 15 -standardilla tulee olemaan IFRS-raportoitujen myynnin tuloutusperiaatteeseen ja tilinpäätösraportointiin sekä tilintarkastukseen. Jos Euroopan Unioni hyväksyy standardin sovellettavaksi vuoden 2018 alussa, jatkotutkimuksen aiheeksi ehdotetaan standardin todellisten vaikutusten arvioimista standardin käyttöönoton jälkeen. Saatuja tuloksia voitaisiin verrata tämän tutkimuksen havaintoihin ja selittää tässä tutkimuksessa arvioitujen ja todellisuudessa tapahtuneiden vaikutusten välisiä eroavaisuuksia.

Mielenkiintoisena tutkimusaiheena voidaan pitää myös jonkun tietyn toimialan tuloutusperiaatteiden tutkimista nykyisten standardien ja uuden IFRS 15 -standardin välillä. Erittäin mielenkiintoista olisi myös tutkia sellaista yritystä, jonka tiedetään hankkivan markkinaosuuksia katteettoman myynnin avulla. Tutkimuksessa selvitettäisiin, miten tällainen yritys joutuu muuttamaan toimintaansa vastaamaan uuden IFRS 15 -standardin vaatimuksia myynnin tulouttamisessa.

Viimeisimpänä jatkotutkimuksena ehdotetaan jonkun pörssiyhtiön tutkimista siitä näkökulmasta, kuinka paljon yksittäinen standardiuudistus kuluttaa yhtiön resursseja ja millainen projekti uuden standardin käyttöönotto on yritykselle.

6.2 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkimuksen lähtökohtana oli selvittää, miten standardimuutos tulisi mahdollisesti vaikuttamaan myynnin tuloutusperiaatteeseen ja liikevaihdon tarkastamiseen.

Tutkimuksesta saatavia tuloksia voidaan pitää sekä realistina että yleistettävänä.

Mielestäni haastattelujoukon kasvattaminen ei olisi merkittävästi monipuolistanut saatuja vastauksia. Ottaessa huomioon valittujen haastateltavien koulutuksen ja usean vuoden työkokemuksen aihetta käsittelevissä asiantuntijatehtävissä, voitiin haastateltavilta odottaa yksityiskohtaisia tietoja käsiteltävän aiheen sisällöstä. Kummatkin haastateltavista

olivat mukana opinnäytetyöprosessissa vielä haastattelun jälkeen, joten mahdolliset tulkintavirheellisyysdet pystyttiin korjaamaan työn edetessä.

Tutkimuksessa käsiteltiin standardin vaikutusta sekä listattujen yhtiöiden että tilintarkastuksen kannalta. Molemmat näkökulmista ovat erittäin laajoja osa-alueita, joiden ymmärtämiseksi vaaditaan paljon taustatietoa. Riskinä oli, että tietoperustassa ei pystyttäisi käsittelemään olennaisia asioita riittävän monipuolisesti tutkimusongelman kannalta ja tietoperusta jäisi pinnalliseksi. Tietoperustan kirjoittamista helpotti se, että tutkimus osoitettiin henkilöille, joilla on jo taustatietoja käsiteltävästä aiheesta. Tämän vuoksi tietoperustassa pystyttiin keskittymään olennaisten asioiden selvittämiseen yksinkertaisten perusasioiden selittämisen sijasta. Täten tutkimuksen rajausta voidaan mielestäni pitää onnistuneena.

Opinnäytetyötä varten perehdyin laajasti keskeiseen lähdemateriaaliin. Olennaisen tutkimusaineiston löytäminen oli osittain haasteellista. IFRS 15 -standardista julkaistu aineisto rajoittuu IASB:n julkaisemaan standardiin Revenue from Contracts with Customers, josta KHT-yhdistys julkaisi suomennoksen vuoden 2014 syyskuussa. Tämän lisäksi standardista on julkaistu vain muutama artikkeli kotimaisessa tilintarkastusalan julkaisussa. Tietoperustassa käytettyjä kansainvälisiä artikkeleita voidaan pitää luotettavina, sillä ne ovat suurten kansainvälisten tilintarkastusyhteisöjen julkaisemia artikkelikokonaisuuksia. Näitä artikkeleita käytettiin hyväksi syventämään ja tukemaan suomenkielisiä lähteitä. Aiheen ajankohtaisuus loi välillä haasteita opinnäytteen kirjoittamiselle, sillä standardiin tuli muutoksia, jotka myös tähän tutkimukseen täytyi päivittää. Esimerkiksi päätös standardin soveltamisen lykkäämisestä vuodella julkistettiin siinä vaiheessa, kun opinnäytetyö oli viimeistelyvaiheessa. Ajankohtaisuuden vuoksi standardia koskevien lähteiden seuraaminen oli erittäin tärkeää ja iso osa koko prosessia. Otettaessa huomioon saatavissa olevan tutkimusaineiston vähyyden ja sen nopean päivittyvyyden lähdeaineistoa voidaan pitää laadukkaana sekä ajantasaisena ja sitä on käytetty tämän tutkimuksen kannalta monipuolisesti. Lisäksi aineiston käsittelyssä on otettu huomioon sen tarkoitus. Esimerkiksi luvussa 3.2.1 muiden kuin virallisen standardin käyttäminen lähdeaineistona ei olisi ollut mielekäästä. Aineiston haastavuudesta huolimatta tutkimuksen viitekehys muodosti selkeän perustan suoritettulle tutkimukselle ja se toimi perusteena tutkimuksen tulosten analyysivaiheessa. Tutkimuksen viitekehys auttoi tutkimuksesta saadun tiedon jäsentelyssä ja loi tutkimuksen raportille loogisen kokonaisuuden.

Suoritettu tutkimus vastaa tutkimuksen pää- ja alatutkimusongelmiin, joten tutkimuksen voidaan todeta saavuttaneen tavoitteensa. Tutkimuksen tuloksia voidaan käyttää hyväksi

arvioidessa IFRS 15 -standardin vaikutuksia listattujen yhtiöiden myynnin tuloutusperiaatteisiin ja tilintarkastukseen. Tutkimuksen tuloksia voidaan käyttää myös mahdollisten jatkotutkimuksen aineistona. Käytettyä analyysimenetelmää voidaan pitää tutkimusaineistolle soveltuvana ja siten tutkimustulokset ovat toistettavissa. Tutkimus on suoritettu eettisiä periaatteita noudattaen ja haastateltavien anonymiteetti voidaan katsoa säilyneen. Tutkimuksen raportoinnissa on noudatettu Haaga-Helian raportointiohjeistusta ja se toteutettiin laaditun aikataulun mukaisesti keväällä 2015. Kokemuksena opinnäytetyön tekeminen oli erittäin opettavaista ja omat tietotaitoni sekä tilintarkastuksesta että IFRS-tilinpäätöksistä standardeineen lisääntyivät huikeasti. Uskon, että tämä opinnäytetyö auttaa minua tulevaisuudessa osaltaan saavuttamaan oman urahaaveeni tilintarkastajan ammatista, joten työtä voidaan pitää onnistuneena myös henkilökohtaisten tavoitteiden osalta.

Lähteet

Blummé, N. 2008. Osakeyhtiön tilintarkastus. Talentum. Helsinki.

Deloitte Global Services Limited. 2015. Financial Accounting Standards Board (FASB)
Luettavissa: <http://www.iasplus.com/en-us/resources/faf/fasb>. Luettu: 8.4.2015

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. 2014a. IFRS 15 -Revenue from Contracts with Customers: Part 2 – Differences vs. IAS 11 – Construction Contracts. Luettavissa:
<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-3-s2014-noexp.pdf>. Luettu: 13.4.2015

Deloitte Touche Tohmatsu Limited. 2014b. IFRS 15 -Revenue from Contracts with Customers: Part 2B – Differences vs. IAS 18 – Revenue. Luettavissa:
<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-4-s2014-noexp.pdf>. Luettu: 13.4.2015

Eskola, J. & Suoranta, J. 2001. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. 5. painos.
Gummerus. Jyväskylä.

EY 2014. Applying IFRS. IFRS 15 -Revenue from Contracts with Customers – A closer look at the new revenue recognition standard. Luettavissa:
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_%28June_2014%29/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_%28June_2014%29/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf)
Luettu: 13.4.2015

Haaramo, V. 2012. Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö – IFRS raportointi. 4. uudistettu painos. Sanoma Pro. Helsinki.

Halonen, K. & Steiner, M-L. 2010. Tilintarkastusprosessi käytännössä. WS Bookwell. Juva.

Halonen, J., Jalkanen-Steiner, J., Johansson, N., Kyrölä, P., Nurmo, P., Pyykkönen, R-L., Sundvik, P., Suomela, M., Tolvanen, M., Torkkel, T., Torniainen, T., Tuomala, M. & Vesikukka, E. 2013. IFRS – käytännön käsikirja. 3. uudistettu painos. Bookwell. Porvoo.

Helminen, K. 2010. IFRS 8 edellyttämän johdon näkökulman kritisointi segmenttiraportoinnissa. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Lappeenranta.

Hirsjärvi, S., Hurme, H. 2010. Tutkimushaastattelu - Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Gaudeamus. Tallinna.

HTM-tilintarkastajat ry. 2009. Kansainvälisten tilintarkastusstandardien soveltamisohje pienten ja keskisuurten yhteisöjen tilintarkastuksiin. HTM-Info. Helsinki.

Ihamäki, T. 2014. Uusi IFRS15. Balanssi 4/2014

International Accounting Standards Committee (IASC). Luettavissa:
<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>. Luettu: 23.2.2015

Jalkanen-Steiner, J. & Tuomala, M. 2014. Uusia tuulia IFRS-rintamalla. 2014. KPMG:n neuvontapalveluiden IFRS-artikkelikokoelma. Luettavissa:
<http://www.kpmg.com/FI/fi/Ajankohtaista/Uutisia-ja-julkaisuja/IFRS-julkaisut/Documents/IFRS-View-2014.pdf>. Luettu: 13.4.2015

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry. 2012a. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit 2012. KHT-Media Oy. Helsinki.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry. 2012b. ISA-standardien soveltaminen pk-yhteisöjen tilintarkastuksessa – Keskeiset käsitteet ja käytännön ohjeet. Bookwell. Porvoo.

Mähönen, J. 2009. Osakeyhtiön taloudellinen raportointi ja tilintarkastus. Edita. Helsinki.

Sanoma Oyj 2014. Konsernitilinpäätöksen liitetiedot. Luettavissa:
https://www.sanoma.com/sites/default/files/reports/konsernitilinpäätöksen_liitetiedot_2014.pdf. Luettu: 17.4.2015

Sarajärvi, A. & Tuomi, J. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisältöanalyysi. 5. uudistettu painos. Tammi. Jyväskylä.

Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459

Tomperi, S. 2009. Tilintarkastus – Normeista käytäntöön. Edita. Helsinki.

Torniainen, T. & Tuomala, M. 2010. IFRS murroksessa. KPMG:n neuvontapalveluiden IFRS-artikkelikokoelma.

Liitteet

Liite 1. Teemahaastattelurunko

IFRS 15

Standardimuutoksen vaikutus myynnin tuloutusperiaatteeseen ja käytännön tilintarkastukseen

Tutkimuksen pääongelma on:

- Miten standardi muutos tulee vaikuttamaan IFRS – raportojien myynnin tuloutusperiaatteeseen ja tilinpäätösraportointiin?

Tutkimuksen alaongelmia ovat:

- Mitä vaikutusta IFRS 15 standardin käyttöönottamisella tulee olemaan käytännön tilintarkastukseen ennen ja jälkeen standardin käyttöönoton?
- Vaikuttaako IFRS 15 standardin soveltaminen liikevaihtoerän kannanottotasoiseen tarkastamiseen ja tilintarkastusevidenssin hankintaan?

Teema 1. IFRS 15:n vaikutus IFRS-raportojien tuloutusperiaatteeseen ja tilinpäätösraportointiin

IFRS 15 -standardin taustat

1. Mitä tekijöitä löydetään standardimuutoksen taustalta?

1.1 Miksi standardimuutos tehtiin?

1.2 Oliko nykyisin sovellettavissa standardeissa jotakin sellaista, josta haluttiin eroon uudella standardilla?

2. Millaisiin toimialoihin standardimuutoksella on eniten vaikutuksia?

2.1 Miksi standardimuutos vaikuttaa juuri kyseisiin toimialoihin?

2.2 Mitä yhteisiä piirteitä näillä toimialoilla on?

IFRS 15 5-vaiheinen malli

3. IFRS 15:tä kuvataan 5-vaiheisella mallilla. Mitä ovat nämä viisivaihetta ja mitä niihin sisältyy?

3.1 Yksilöidään asiakassopimus

3.1.1 Milloin voidaan katsoa, että sopimus on olemassa?

3.2 Yksilöidään sopimuksen suoritevelvoitteet

3.2.2 Miten suoritevelvoite määritellään?

3.2.3 Milloin kyseessä on yksi, milloin useampi suoritevelvoite?

3.3 Määritellään transaktiohintaa

3.3.1 Mitä transaktiohinnan määrittelemisessä täytyy ottaa huomioon?

3.3.2 Mitkä tekijät vaikuttavat transaktiohinnan määrittelemiseen?

3.3.3 Miten muuttuvat vastikkeet (alennukset, hyvitykset ym.) otetaan huomioon transaktiohinnan määrittelemisessä?

3.4 Kohdistetaan transaktiohintaa

3.4.1 Millä perusteella transaktiohintaa kohdistetaan suoritevelvoitteille?

3.5 Tuloutetaan myyntituotot

3.5.1 Milloin myyntituotot saadaan tulouttaa IFRS 15:n mukaan?

3.5.2 Ajan kuluessa?

3.5.3 Miten määräsvallan siirtyminen määritellään?

4. IFRS 15 5-vaiheisen mallin ensimmäinen kohta on asiakassopimuksen yksilöiminen. Mitä tapahtuu jos sopimukseen tulee muutoksia?

5. Joidenkin yhtiöiden myyntiin kuuluu olennaisesti esimerkiksi palautusoikeuksia tms. Miten yhtiön tulisi ottaa palautusoikeus tms. huomioon kirjatessaan myyntituottoja?

Esittäminen ja liitetiedot

6. Miten standardiuudistus tulee vaikuttamaan IFRS raportointien liitetietoihin?

6.1 Mitä uutta informaatiota standardiuudistus antaa ulkopuolisille sidosryhmille?

Voimaantulo ja siirtymäsäännöt

7. Miten IFRS 15:n käyttöönotto tapahtuu?

7.1 Minkälaisia vaiheita käyttöönottoon sisältyy?

7.2 Millaisia siirtymävaihtoehtoja yritykset voi soveltaa?

7.3 Miten ne vaikuttavat esitettävien myyntituottojen määrään?

7.4 Millaisia seurauksia tietyn siirtymämenetelmän valinnalla voi olla?

Muutokset

8. Selvitä kolme keskeisintä muutosta nykykäytäntöön verrattuna?

Teema 2. Standardimuutoksen vaikutus tilintarkastukseen.

9. Miten standardiuudistus tulee vaikuttamaan tilintarkastajan toimintaan?

9.1 Ennen standardin käyttöönottoa?

9.2 Siirtymävaiheessa?

9.3 Käyttöönoton jälkeen?

10. IFRS 15:sta kuvataan 5-vaiheisella mallilla. Miten nämä viisi vaihetta vaikuttavat tilintarkastuksen näkökulmasta?

(3.1 Yksilöidään asiakassopimus)

3.1.2 Miten tämä vaikuttaa tilintarkastajan toimintaan? (Kontrollit, evidenssin hankinta?)

(3.2 Yksilöidään suoritevelvoitteet)

3.2.3 Miten tämä vaikuttaa tilintarkastajan toimintaan?

(3.3 Transaktiohinnan määrittäminen)

3.3.4 Miten tämä vaikuttaa tilintarkastajan toimintaan?

(3.4 Transaktiohinnan kohdistaminen suoritevelvoitteille)

3.4.2 Miten tämä vaikuttaa tilintarkastajan toimintaan?

(3.5 Myyntituottojen tulouttaminen)

3.5.4 Miten vaikuttaa tilintarkastajan toimintaan?

4.1 Aiheuttaako sopimusmuutokset joitakin erityisiä toimia tilintarkastajalle?

Millaisia?

11. Miten uusi standardi tulee vaikuttamaan liikevaihto erän kannanottotasoiseen tarkastukseen?